

## **SALING PERAN ANTARA BUDGETING, DINAMIKA LINGKUNGAN BISNIS, DAN KONFLIK INTERNAL: STUDI INTERPRETIF**

Sujoko Efferin

Fakultas Bisnis dan Ekonomika Universitas Surabaya, email: [s\\_efferin@ubaya.ac.id](mailto:s_efferin@ubaya.ac.id)

Arthur Handrian

Alumni Fakultas Bisnis dan Ekonomika Universitas Surabaya

### *Abstract*

Business has various interesting problems for academic research. Professionals needs to have reliable planning and control activities to ensure the achievement of organisational objectives. However, the dynamics of business environment also plays a significant role in determining the success or failure of the implementation of the planning and control. When organisation fails to achieve what has been planned due to environmental changes, internal conflicts are often unavoidable. This interpretive study examines the interplay between *Budgeting*, environmental dynamics and organisational conflicts to enrich the current literatures of *Budgeting* in Indonesian context.

Keywords: budgeting, lingkungan bisnis, konflik, pengendalian

### *Abstrak*

Bisnis memiliki banyak masalah menarik untuk diteliti. Para pengambil putusan membutuhkan aktivitas perencanaan dan pengendalian yang andal untuk menjamin tercapainya tujuan organisasi. Namun dinamika lingkungan bisnis juga memiliki peranan yang signifikan dalam menentukan keberhasilan atau kegagalan dari implementasi perencanaan dan pengendalian tersebut. Ketika sebuah organisasi gagal mencapai apa yang telah direncanakan karena perubahan lingkungan, konflik internal seringkali tidak terhindarkan. Studi interpretif ini mempelajari saling peran antara penganggaran, dinamika lingkungan dan konflik organisasional untuk memperkaya literatur tentang penganggaran dalam konteks Indonesia.

Kata kunci: budgeting, lingkungan bisnis, konflik, pengendalian

JEL Classification: M12, M41, M54

### **1. Latar Belakang**

Perencanaan dan pengendalian merupakan fungsi kritis dalam organisasi yang menentukan keberlangsungan jangka panjangnya (Horngren *et al.*, 2005; Merchant dan Van der Stede, 2003). Perencanaan yang dijabarkan secara kuantitatif dikenal sebagai *Budgeting*. Perusahaan menggunakan *Budgeting* sebagai acuan untuk menjalankan aktivitas bisnis, mengukur kinerja, hingga merencanakan insentif (Merchant dan Van der Stede, 2003; Schmittlein, 1999). *Budgeting* juga telah berkembang hingga mampu mengakomodir aspek finansial (Horngren *et al.*, 2005; Merchant dan Van der Stede, 2003) dan non finansial (Grizzle dan Pettijohn, 2002; Hayes dan Millar, 1990) secara terintegrasi. Meskipun demikian, banyak kritik terhadap *Budgeting* khususnya mekanismenya yang dianggap kurang responsif terhadap dinamika lingkungan bisnis. Dinamika yang berkaitan dengan faktor politik, ekonomi, sosial, dan teknologi ini secara empiris sering menjadi faktor dominan yang menggagalkan pencapaian target (Diallo *et al.*, 1995; Hansen *et al.*, 2003; Herzog, 2006; Kader dan Luther, 2006; Pruzan, 1998; Rose, 2003).

Adanya hubungan antara *Budgeting*, dinamika lingkungan bisnis, serta konflik internal menjadi topik menarik untuk diteliti. Berbagai penelitian terdahulu mencoba mempelajari hal ini

secara parsial (Dimitroff *et al.*, 2005; Sim dan Teoh, 1997; Fisher *et al.*, 2002; Rose, 2006, Dijkstra *et al.*, 2005; Herzog, 2006). Berbagai penelitian tersebut mencari hubungan dua variabel, seperti *Budgeting* dan evaluasi kinerja, perubahan lingkungan bisnis dan konflik, evaluasi kinerja dan perubahan lingkungan bisnis, serta *Budgeting* dan konflik internal. Namun, penelitian yang mempelajari hubungan dari *Budgeting*, dinamika lingkungan bisnis dan konflik secara khusus masih relatif jarang.

Selain itu, penelitian tersebut dilakukan di luar Indonesia (sebagian besar di Eropa dan Amerika) dengan dinamika lingkungan bisnis serta kultur yang berbeda dengan yang ada di Indonesia. Penelitian yang dilakukan di Indonesia untuk topik ini masih terbatas sehingga penelitian ini berupaya untuk mengisi gap yang ada. Penelitian mengambil lokasi di PT. X Surabaya. Perusahaan ini merupakan salah satu produsen minyak goreng dan margarin dengan bahan baku dari kelapa sawit. Berawal dari perusahaan keluarga dengan ruang lingkup beberapa propinsi di Indonesia, perusahaan ini telah berkembang menjadi grup perusahaan publik berskala internasional. Kapasitas produksi saat ini dapat mencapai 1.500 Ton CPO per hari. Konsumen perusahaan terdiri dari industri, *modern maket*, pasar tradisional, hotel, *restaurant*, katering (HOREKA), dan *direct selling*. PT. X dianggap dapat mencerminkan kondisi riil dunia usaha Indonesia.

Fokus penelitian ini adalah pada berbagai kejadian seputar tahun 2005-2007 pada unit bisnis Refinery Surabaya yang merupakan bagian dari divisi manufaktur dari *downstream operation*. Pada periode tersebut terjadi dinamika lingkungan bisnis yang kritis mempengaruhi sebagian besar industri di Indonesia. Dipicu dengan meningkatnya harga bahan bakar dan terbatasnya pasokan, hampir semua sektor industri di Indonesia mengalami krisis. Penyusunan budget dan *Budgeting* dilakukan dengan menggunakan berbagai prediksi dan asumsi terkait dengan angka penjualan, pembelian material, aktivitas produksi, pendapatan dan pengeluaran perusahaan. Berbagai asumsi digunakan untuk menghitung inflasi, nilai tukar mata uang, pajak, dan tingkat suku bunga. Penggunaan prediksi dan asumsi memiliki berbagai kelemahan. Penyusunan budget tahun 2006 yang dilakukan pada periode September – Desember 2005 tidak memprediksi dengan akurat mengenai kenaikan dan kelangkaan pasokan BBM Industri dan bahan bakar alternatif seperti gas alam dan IDO. Saat *Budgeting* digunakan sebagai tolok ukur evaluasi kinerja, timbul berbagai konflik internal. Perbedaan yang kontras timbul saat penyusunan *Budgeting* tahun 2007 yang dilakukan pada periode September – Desember 2006 yang sudah memprediksi berbagai gejolak dinamika lingkungan eksternal. Berbagai antisipasi dan rencana cadangan diperhitungkan dalam *Budgeting* tersebut. Saat evaluasi kinerja periodik dilakukan dengan *Budgeting* sebagai tolok ukur kinerja, pencapaian *Budgeting* sangat baik. Konflik internal juga tidak terjadi lagi. Perbedaan yang kontras antara tahun 2006 dan 2007 tersebut menjadi dasar dilakukannya penelitian.

Penelitian ini hendak mengembangkan pemahaman tentang saling peran (*interplay*) antara *Budgeting*, dinamika lingkungan bisnis, dan konflik internal untuk mendapatkan pemahaman yang komprehensif dan *grounded* terhadap kondisi aktual dalam dunia usaha Indonesia. *Main research question* adalah: Bagaimanakah saling peran antara *Budgeting*, dinamika lingkungan bisnis, dan konflik internal? *Mini research questions* adalah sebagai berikut:

- a. Bagaimanakah proses *Budgeting* dilakukan selama ini dan penggunaannya dalam evaluasi kinerja?
- b. Sejauh manakah pengaruh dinamika lingkungan bisnis terhadap *Budgeting* dan evaluasi kinerja?
- c. Sejauh manakah konflik internal terjadi sebagai akibat diterapkannya *Budgeting* dan evaluasi kinerja di atas serta bagaimanakah upaya penyelesaiannya?

## 2. Telaah Pustaka

### 2.1. Sistem Pengendalian Manajemen dan *Budgeting*

Sistem pengendalian manajemen (SPM) merupakan seperangkat alat-alat yang digunakan untuk memastikan agar perilaku dan putusan anggota organisasi selaras dengan tujuan dan strategi organisasi (Merchant dan Van der Stede, 2003). Salah satu alat dari SPM yang umum digunakan adalah *Budgeting*. Perusahaan menggunakan *Budgeting* sebagai bagian dari perencanaan, koordinasi, komunikasi, serta pengendalian aktivitas. (Horngren *et al.*, 2005).

Budget adalah ungkapan kuantitatif dari sebuah perencanaan yang membantu pimpinan organisasi dalam melakukan alokasi sumber daya, koordinasi, implementasi perencanaan tersebut dan pengendaliannya dalam periode tertentu (Horngren *et al.*, 2005: 753; Albrecht *et al.*, 2002: 234). *Budgeting* merupakan sarana untuk mengkomunikasikan target dan harapan manajemen yang jelas dan terukur bagi setiap karyawan dalam perusahaan tersebut (Lafferty, 2007). Pengendalian aktivitas bisnis menjadi umpan balik bagi pengembangan strategi berikutnya (Horngren *et al.*, 2005). *Budgeting*, dengan demikian, memberikan acuan yang netral, objektif, jelas dan terukur dalam siklus perencanaan dan pengendalian sebuah organisasi.

Perusahaan perlu menyiapkan *master budget* yang menjadi acuan dasar dari penyusunan komponen budget lainnya (Horngren *et al.*, 2005). *Master budget* memiliki komponen *operating budget* dan *financial budget*. *Operating budget* terdiri dari *sales budget*, *inventory budget*, *purchase*, and *cost of goods sold budget*, *operating expense budget*, dan *budgeted income statement*. Sedangkan *financial budget* terdiri dari *capital expenditure budget*, *cash budget* atau *statement of budgeted cash receipt and payment*, *budgeted balance sheet*, dan *budgeted statement of cash flow*.

*Budgeting* perlu memperhatikan kemampuan sumber daya organisasi perusahaan (Herzog, 2006). Objektif sebagai upaya pencapaian idealisme yang terlalu tinggi akan membuat budget hanya sebagai mitos, fantasi, ataupun cita-cita glamor yang tidak mampu dicapai. Sebaliknya, tuntutan yang tinggi juga diperlukan untuk mencapai kinerja yang lebih di masa depan. Perbandingan antara budget dengan aktual pencapaian akan digunakan sebagai acuan evaluasi kinerja terhadap prestasi individu atau kelompok dalam organisasi dan pemberian insentif. Dengan demikian, penyusunan budget memerlukan rasa saling percaya antara pemilik atau pimpinan perusahaan dengan pelaksana, untuk menjaga agar parameter yang ditetapkan benar-benar mencerminkan kinerja bagian terkait (Chenhall dan Smith, 2003).

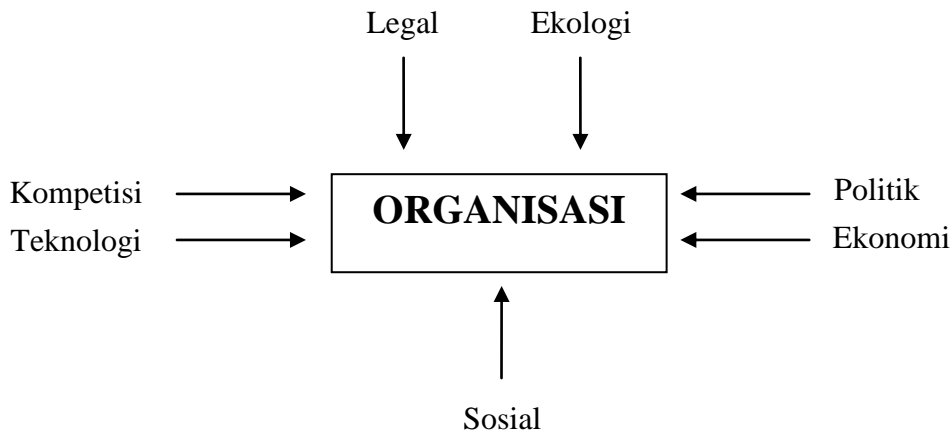
*Budgeting* memiliki berbagai kelemahan. Kritik mengenai *Budgeting* muncul karena sistem *Budgeting* dianggap kurang responsif terhadap dinamika lingkungan bisnis, terlalu fokus pada minimalisasi biaya daripada meningkatkan nilai perusahaan, dan biaya yang diperlukan untuk penyusunannya seringkali lebih besar daripada keuntungan yang diberikan (Hansen *et al.*, 2003). Selain itu, informasi situasional yang memberikan keterangan mengenai kegagalan pencapaian budget seringkali kurang mendapatkan perhatian (Rose, 2003). Padahal dinamika lingkungan bisnis seringkali menjadi penyebab kegagalan pencapaian budget dan berada di luar kendali pihak internal organisasi dan perusahaan.

### 2.2. Dinamika Lingkungan Bisnis dan Pengukuran Kinerja

Dinamika lingkungan bisnis berkaitan dengan perubahan pada faktor legal, ekologi, politik, ekonomi, sosial, teknologi, dan kompetisi (Brooks dan Weatherstone, 2000). Perubahan tersebut sebagian masih dapat dikendalikan oleh perusahaan, namun sebagian besar justru berada di luar kendali perusahaan. Model dinamika lingkungan bisnis dan pengaruhnya terhadap organisasi dapat dilihat pada Gambar 1. (Sumber: Brooks dan Weatherstone, 2000; 6)

Organisasi dan perusahaan senantiasa berhadapan dengan dinamika lingkungan bisnis yang memerlukan cara penanganan yang spesifik. Kemampuan sumber daya diuji dan kelangsungan hidup organisasi menjadi taruhannya. Beberapa contoh faktor eksternal adalah *interest rate*

*volatility, industrial sector volatility*, kondisi politik, inflasi, kebijakan fiskal, dan kebijakan moneter.



**Gambar 1. Dinamika Lingkungan Bisnis**

Selain dinamika lingkungan bisnis yang merupakan faktor eksternal, perusahaan juga memiliki faktor internal yang berpengaruh terhadap kemampuan kinerjanya. Salah satunya adalah fleksibilitas perusahaan yang dapat menjadi faktor yang membedakan kemampuan kinerja perusahaan dengan pesaingnya. Menurut Jover *et al.* (2006), terdapat perbedaan kontras dalam fleksibilitas operasional, strategi, dan keuangan antara perusahaan besar dengan perusahaan kecil. Fleksibilitas pada perusahaan kecil cukup tinggi dan mampu beradaptasi dengan baik pada perubahan lingkungan. Sedangkan pada perusahaan besar, tingkat fleksibilitas lebih terbatas. Fleksibilitas utama hanya pada pengelolaan keuangannya, karena memiliki sumber daya yang memadai. Pengukuran kinerja dalam perusahaan merupakan gabungan kinerja individu dan kinerja organisasi secara keseluruhan. Kinerja individu berhubungan dengan prestasi dan penghargaan. Dinamika lingkungan bisnis akan mempengaruhi pencapaian kedua kinerja tersebut.

### 2.3. Konflik Internal

Konflik lebih sering muncul saat terjadi kegagalan terhadap pencapaian suatu target dan diikuti oleh ketakutan terhadap konsekuensi yang harus dihadapi (Conger *et al.*, 2005). Penelitian Dijkstra *et al.* (2005), menunjukkan bahwa konflik seringkali terjadi karena adanya ancaman terhadap ego dan mentalitas seseorang. Cara umum yang digunakan untuk mengatasi konflik dalam organisasi adalah kompromi, konfrontasi, pengabaian, dan penyelesaian dengan perantara pihak ketiga. Konflik secara umum menunjukkan adanya pertentangan antar individu atau kelompok karena perbedaan kepentingan, kepercayaan, tata nilai, atau persepsi.

Konflik erat kaitannya dengan perbedaan kultur. Kultur organisasi didefinisikan sebagai cara anggota organisasi dalam berpikir dan melakukan komunikasi mengenai sudut pandang yang mereka percayai tentang individu, kinerja, dan produktivitas (Pennington, 2003). Kultur organisasi dinyatakan terancam jika *turnover* karyawan tinggi, moral yang rendah, tidak adanya konsistensi, kurangnya perhatian pada lingkungan eksternal, berkembangnya pemikiran jangka pendek, munculnya subkultur, merusak sukses orang lain, dan meningkatnya sinisme.

Konflik yang terjadi dalam perusahaan juga dapat disebabkan perbedaan kepentingan, misalkan antara eksekutif dengan pemilik atau antara pimpinan perusahaan dengan anak buah. Tidak dilibatkannya pelaksana atau anak buah dalam pengambilan keputusan dapat memicu terjadinya konflik ini. Konflik kepentingan muncul sebagai akibat adanya kompetisi antar individu atau kelompok dengan persepsi dan perilaku berbeda yang menjadi sasaran penerapan

kebijakan (Echabe dan Guede, 2003). Konflik seringkali muncul saat evaluasi kinerja. Makin tidak spesifik kriteria penilaian, makin tinggi unsur subjektivitas dalam penilaian (Keeley, 1977). Tjosvold dan Poon (1998) menyatakan bahwa pimpinan perusahaan yang kooperatif cenderung menegosiasikan target dan budget dengan anak buahnya sehingga dapat menyelesaikan konflik kepentingan saat penerapan target dan budget.

Dapat disimpulkan bahwa konflik internal adalah akibat terjadinya suatu kegagalan atau ancaman terhadap ego seseorang. Kompromi, konfrontasi, pengabaian, dan penyelesaian dengan perantara pihak ketiga merupakan cara yang umum digunakan untuk menyelesaikan konflik. Tidak tersedia atau kurang jelasnya acuan baku dapat menyebabkan terjadinya perbedaan persepsi dan pandangan yang dapat memicu terjadinya konflik. Sebaliknya, berkembangnya rasa senang dalam melakukan aktivitas kerja dapat meningkatkan motivasi kerja sekaligus mengurangi potensi terjadinya konflik.

## 2.4. Pengembangan Teoritis

*Budgeting*, dinamika lingkungan bisnis, dan konflik internal memiliki hubungan saling peran yang erat. *Budgeting* memberikan tolok ukur kinerja dalam pelaksanaan pengendalian hasil. Budget akan dibandingkan dengan kinerja aktual. Hasilnya menjadi umpan balik bagi *Budgeting* periode selanjutnya dan berbagai pengambilan putusan terkait alokasi sumber daya.

Dinamika lingkungan bisnis dapat membantu atau justru menggagalkan upaya pencapaian *Budgeting*. Dinamika lingkungan bisnis digunakan sebagai masukan bagi penyusunan *Budgeting* periode berikutnya. Karenanya penting untuk memprediksi arah dinamika lingkungan tersebut dalam menyusun budget agar perusahaan dapat melakukan langkah antisipasi yang tepat.

*Budgeting* memiliki hubungan dengan konflik internal. Kegagalan dalam mencapai budget dapat memicu reaksi penolakan apalagi jika penilaian tadi diikuti dengan pemberian penghargaan finansial atau non finansial terhadap pelaksananya. Perbedaan kepentingan dan persepsi berkembang dari sini. Karenanya diperlukan kesepakatan kedua belah pihak terkait target waktu penyelesaian, besaran target dan sarana yang ada. *Budgeting* diharapkan mengakomodir kebutuhan tersebut untuk meminimalisasi potensi konflik internal yang diakibatkan dinamika lingkungan eksternal.

## 3. Metode Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan interpretive-kualitatif. Studi lapangan dilakukan pada tahun 2007 dan dilanjutkan dengan penulisan dan pendalaman kajian pustaka. Pendekatan *interpretive* beranggapan bahwa pemahaman atas suatu fenomena sosial dapat diperoleh dengan mempelajari suatu *teks* secara mendetil dimana *teks* disini dapat diartikan sebagai suatu pembicaraan, tulisan, atau gambar (Neuman 2003; Efferin *et al.* 2008). Pendekatan ini lebih menekankan pada keterlibatan peneliti secara langsung dan intensif dalam kasus yang menjadi objek studinya untuk menemukan makna yang paling dalam dari suatu fenomena. Tujuannya adalah untuk memberikan gambaran yang valid, multidimensional dan komprehensif. Seperti pendekatan *interpretive* pada umumnya, instrumen pengumpulan data dari penelitian ini menggunakan hasil wawancara, observasi, dan analisis dokumen. Analisis data menggunakan *grounded theory method* (Strauss dan Corbin, 1998) dengan teknik analisis mikro. Data bersumber dari kejadian aktual dan pengalaman dari para pelaku terpilih.

Sebagai responden untuk wawancara adalah karyawan tetap di PT. X yang masih aktif dengan masa kerja minimal 1 tahun. Pemilihan kriteria tersebut bertujuan untuk memilih responden yang benar-benar terlibat dan paham terhadap topik penelitian berdasarkan pengalaman kerja responden. Karyawan yang menjadi responden adalah *operational director*, *general manager*, *department head*, *section head*, dan *staff*. Responden telah mewakili kriteria sebagai pengambil keputusan dan pelaksana dalam perusahaan yang terlibat langsung dalam aktivitas operasional sehari-hari.

Tabel 1. Metode Pengumpulan Data

Metode	Sumber Data	Aspek Praktis
a. Wawancara	Wawancara dan percakapan informal dengan <i>department head</i> (4 orang), <i>section head</i> (10 orang) dan <i>staff</i> (14 orang), ketua SPSI (1 orang), pengurus inti SPSI (4 orang).	Wawancara <i>semi structured</i> . Alokasi waktu 30 – 60 menit per sesi. Tatap muka langsung dengan media <i>digital recorder</i> . Percakapan informal <i>unstructured</i> . Alokasi waktu 15 - 30 menit per sesi. Tatap muka langsung dengan media catatan tertulis.
b. Observasi	<i>Formal meeting</i> , pertemuan, diskusi interaktif, aktivitas operasional selama jam kerja, dan acara informal perusahaan. Kegiatan kepanitiaan berbagai acara perusahaan. Penjelasan sejarah perusahaan setiap ada kunjungan tamu. Proses penyusunan dan implementasi budget.	<i>Participant observation</i> (penulis kedua turut terlibat langsung dalam aktivitas perusahaan) . Alokasi waktu 15 jam total.
c. Analisis Dokumen	<i>Minutes of meeting</i> , dokumen dan foto lama yang ada, , dokumen tiap <i>section</i> , <i>standard operating procedure</i> , dokumen HRD, laporan hasil kinerja, dokumen <i>Central F&amp;A</i> , laporan keuangan periodik, dan data yang ada dalam database SAP System, petisi karyawan, surat dari serikat pekerja internal perusahaan, surat dari serikat pekerja eksternal perusahaan laporan hasil kinerja, memo resmi dari perusahaan, surat resmi dari instansi pemerintah.	Alokasi waktu 9 jam total. Mencari hubungan antar data. Mencari bukti tertulis dari hasil wawancara dan observasi.

Acuan pertanyaan wawancara digunakan sebagai panduan saat melakukan *semi structured interview* untuk mencegah adanya bagian pokok yang terlupakan dalam wawancara tersebut. Urutan pengajuan pertanyaan dibuat fleksibel sesuai dengan situasi di lapangan. Peneliti lebih banyak mengajukan pertanyaan terbuka untuk melakukan eksplorasi lebih jauh informasi dari responden. Berdasarkan acuan pertanyaan wawancara tersebut pengumpulan data dan informasi dari responden dilakukan. Selain wawancara resmi, percakapan informal juga menggunakan acuan pertanyaan yang sama. Masing-masing pertanyaan juga digunakan sebagai topik pembicaraan yang dikembangkan sesuai dengan kondisi di lapangan. Pertanyaan yang sama ditanyakan ulang pada responden yang sama, namun pada waktu dan cara penyampaian yang berbeda sebagai verifikasi atas data yang disampaikan sebelumnya.

Untuk observasi digunakan metode *participant observation* karena salah satu peneliti memiliki akses penuh dan banyak terlibat dalam kegiatan perusahaan. Metode ini memungkinkan pengamatan dilakukan bersamaan dengan melibatkan diri secara langsung pada aktivitas yang tengah terjadi. Sebagai akibatnya, aktivitas dapat terjadi secara alami dan tidak terinterupsi oleh kehadiran pengamat. Hasil pengamatan kemudian digunakan untuk *cross-check* dengan hasil wawancara maupun analisis dokumen.

Setelah data terkumpul melalui wawancara, observasi dan analisis dokumen, dilanjutkan dengan transkripsi dalam bentuk file Microsoft Word. Sebagai langkah awal, peneliti mencari konsep kunci awal dari data-data yang diperoleh, yaitu bahan-bahan yang menarik dan/atau relevan dengan *research questions* yang ada. Ini dapat berupa kalimat atau kata kunci tertentu

(dari wawancara atau analisis dokumen), kejadian tertentu (dari observasi), maupun bahan-bahan lain (angka, gambar, dsb.) yang dirasakan sebagai ekspresi dari sesuatu yang signifikan.

Konsep kunci itu kemudian digunakan sebagai panduan untuk melakukan *sampling* lanjutan yaitu mengajukan berbagai pertanyaan lanjutan saat melakukan pengambilan data berikutnya (melalui interviu, observasi, dan analisis dokumen). Beberapa konsep yang mirip kemudian digabung menjadi sebuah kategori (*open coding*) sampai terbentuk berbagai kategori yang mewakili berbagai penjelasan tentang berbagai kejadian. Selanjutnya peneliti mencari hubungan antar kategori (*axial coding*) melalui wawancara, observasi dan analisis dokumen lanjutan.

PT. X didirikan dan mulai beroperasi di Surabaya tahun 1979. Pendiri dan pemilik perusahaan ini adalah keluarga besar pengusaha dari Makassar. Tahun 1980, perusahaan merekrut banyak karyawan untuk berbagai posisi dalam menjalankan aktivitas operasionalnya. Banyak di antara karyawan yang direkrut pada saat itu, masih bekerja hingga saat ini dan menempati berbagai posisi senior dalam manajemen. Sejak 1993, keluarga pemilik perusahaan mempercayakan pengelolaan perusahaan kepada para profesional, terlebih setelah perusahaan berkembang menjadi perusahaan publik.

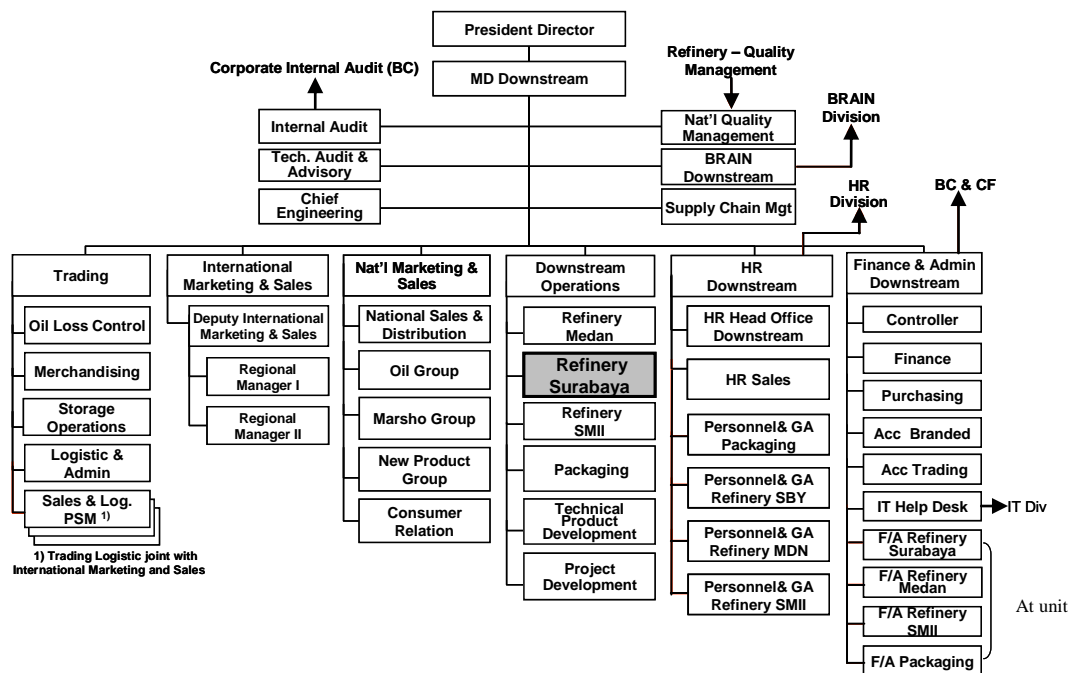
**Tabel 2. Kronologi Perkembangan Perusahaan**

Tahun	Perkembangan Perusahaan
1979	Pendirian pabrik di Surabaya dan mulai beroperasi.
1980	Pendirian pabrik baru sebagai perluasan dan banyak merekrut karyawan. Aktivitas operasional ditangani sendiri oleh keluarga pendiri dan pemilik perusahaan.
1985	Perubahan bahan baku produksi dari kopra menjadi kelapa sawit dalam bentuk CPO. Wewenang mutlak masih dipegang keluarga pendiri dan pemilik secara langsung.
1987	Melakukan <i>joint venture</i> dengan salah satu perusahaan dalam negeri terbesar dalam industri minyak goreng dan margarine.
1992	Memisahkan diri dari partner <i>joint venture</i> dan melepaskan kepemilikan partner <i>joint venture</i> kepada publik. Mendapatkan status sebagai perusahaan publik dan tercatat dalam listing di Bursa Efek Jakarta pada tanggal 20 November 1992.
1993	Tenaga profesional mulai menjadi pengelola perusahaan sepenuhnya. Keluarga pendiri tidak lagi ikut serta dalam aktivitas operasional rutin perusahaan.
1996	Pertama kali menerapkan ISO 9002:1994 sebagai Sistem Manajemen Mutu.
1998	Penerapan SNI dan Sistem Jaminan Halal sebagai bagian dari sistem kualitas produk.
2004	Pergantian jajaran <i>top management</i> dan seluruh pengambil keputusan dalam perusahaan.
2005	Penerapan berbagai kebijakan baru dan perombakan peraturan perusahaan.
2007	Penggabungan implementasi ISO 9001:2005 sebagai Sistem Manajemen Mutu dan ISO 22000:2005 sebagai Sistem Jaminan Keamanan Pangan.

Perusahaan saat ini memproduksi minyak goreng, margarine, dan lemak nabati dalam berbagai *brand*, kemasan, ukuran, serta spesifikasi, sesuai dengan target konsumen yang dituju. Pemasaran produk tersebar ke seluruh pelosok Indonesia dan negara lain. Suatu perkembangan pesat dari sebuah perusahaan keluarga dengan produk lokal menjadi perusahaan nasional berskala internasional.

Sejarah perkembangan perusahaan tidak lepas dari dinamika lingkungan bisnis yang terjadi. Setiap tindakan perbaikan dan upaya adaptasi dengan dinamika lingkungan bisnis memicu perubahan cara kerja atau penggunaan teknologi baru sebagaimana dikemukakan oleh mayoritas karyawan senior di perusahaan.

*“Pabrik ini maju sekali. Awalnya kan cuma terima kopra dibuat minyak goreng, sekarang pake CPO terus diolah jadi minyak goreng, margarine, sama produk lainnya .... Ngana (kamu: dialek Manado) liat (lihat) sendiri, sekarang sudah banyak mesin baru, fasilitas produksi yang bagus, sudah jadi perusahaan tbk lagi. Kalo (kalau) dulu kitorang pe (kita: dialek Manado) cuma punya tengki (tangki penampung) buat simpan minyak, trus (kemudian) dimasukkan dalam kaleng, trus dijual, sederhana.” (Pak N).*



**Gambar 2. Struktur Organisasi Perusahaan**

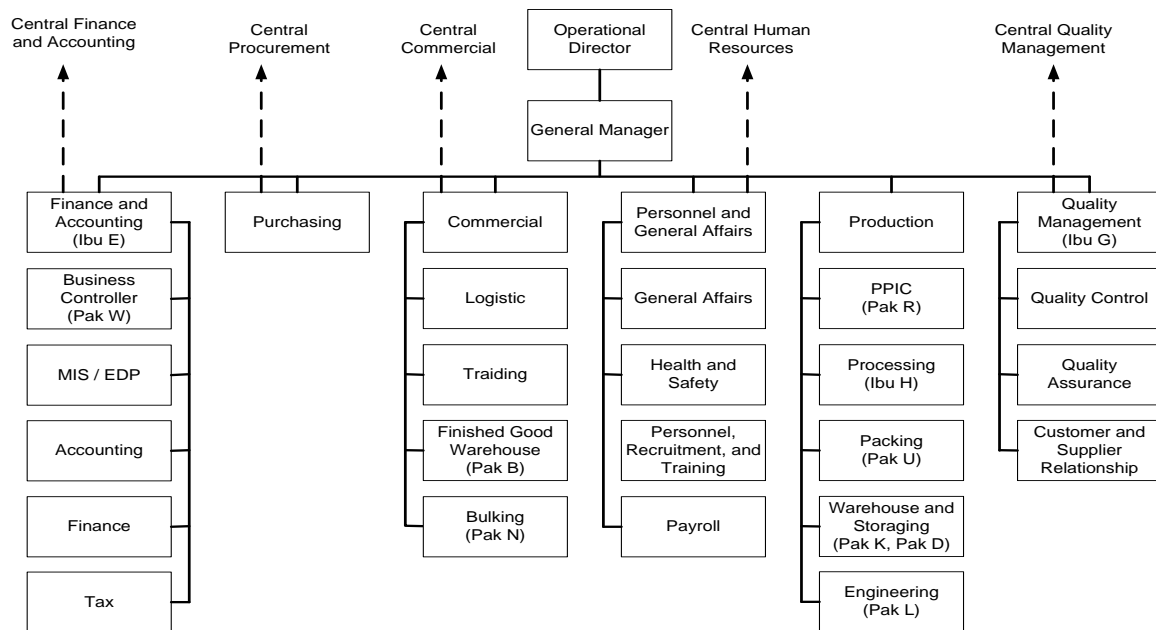
Pak N adalah karyawan yang telah bekerja di perusahaan dari tahun 1978 sejak pertama kali perusahaan baru berdiri. Komentar lain mengenai kemajuan perusahaan dikemukakan pada kesempatan wawancara terpisah dengan Pak D.

*“Di sini sekarang alat produksinya modern, Bung. Lek biyen mek nggawe (kalau dulu hanya memakai) mesin takaran, minyak diisi ke dalam kaleng, tapi saiki (sekarang) sudah pakai mesin baru. Produk wis akeh maceme (sudah banyak macamnya), kemasan, sama tujuan pemasaran sudah sampai luar negeri. Mulai pisah dan diurusi sendiri perusahaan makin maju .... Sistem manajemen mutu sudah diperhatikan. Jaman gak enak biyen lek produksi (dulu kalau produksi), langsung minyak digrojek (dikemas) ke kaleng, sekarang wis nggawe (sudah menerapkan) sistem ISO, halal, SNI, sing kabehe nggarakno (yang semuanya menyebabkan) banyak perubahan besar dalam manajemen.” (Pak D).*

Pak D adalah karyawan senior yang telah bekerja di perusahaan sejak tahun 1980 dan terlibat aktif dalam berbagai aktivitas penerapan manajemen mutu. Perkembangan manajemen mutu ditandai dengan penerapan ISO 9002:1994 tahun 1996, SNI tahun 1998, Halal tahun 1998, dan terus berkembang menjadi ISO 9001:2000 tahun 2003 serta sistem jaminan keamanan pangan ISO 22000:2005 pada tahun 2007.

Setiap departemen dalam unit bisnis bertanggung jawab kepada *general manager* sebagai pimpinan tertinggi dalam unit bisnis tersebut. Setiap departemen juga berkoordinasi dengan departemen terkait di kantor pusat Jakarta dalam segala kebijakan dan keputusan yang akan diterapkan. Fokus penelitian ada pada unit bisnis di Refinery Surabaya yang merupakan bagian dari divisi manufaktur dari *downstream operation*.





**Gambar 3. Struktur Organisasi Refinery Surabaya**

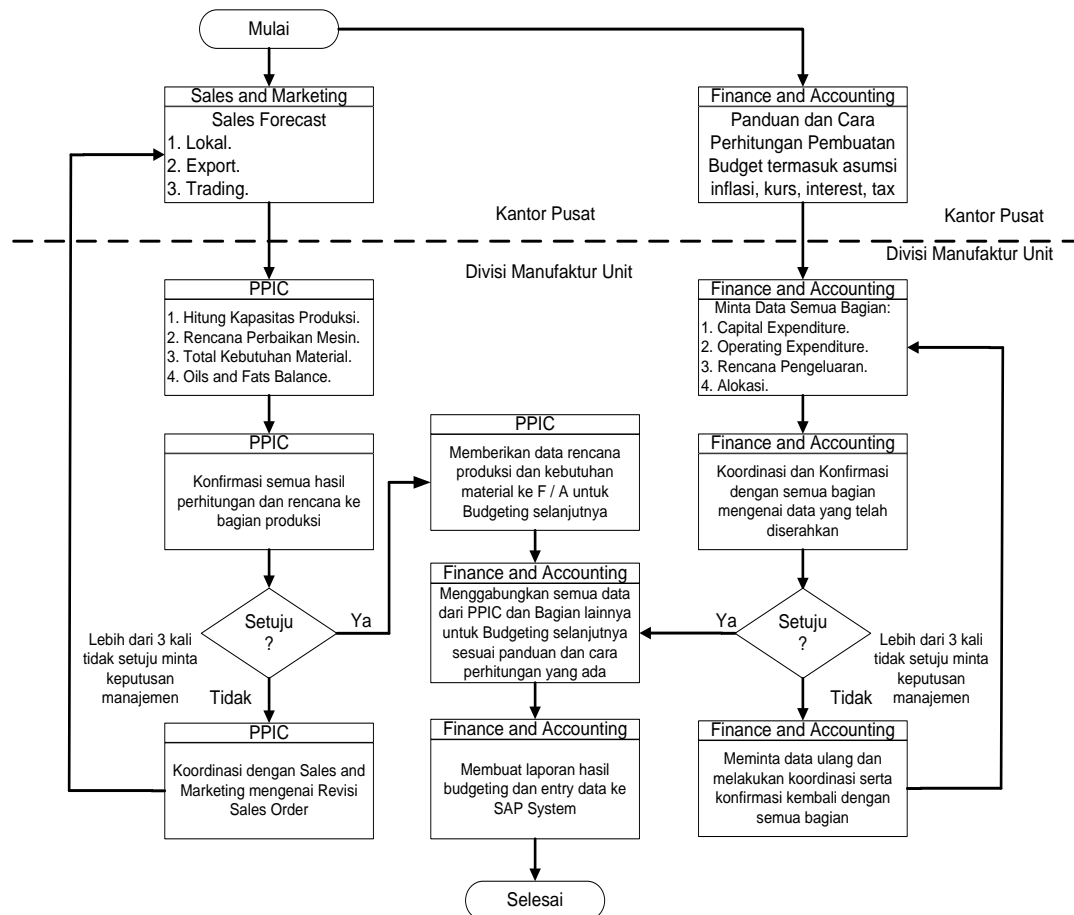
### 3.1. *Budgeting* dalam Perusahaan

Perusahaan mengalami perkembangan dalam penerapan sistem pengendalian manajemen. Saat awal didirikan, skala perusahaan masih kecil dan dikendalikan langsung oleh keluarga pendiri dan pemilik perusahaan. Yang lebih ditekankan saat itu adalah pengendalian informal melalui *cultural control* yang membentuk ikatan antar karyawan. Pengambil keputusan dan pelaksana seakan tidak memiliki jarak.

Seiring dengan kemajuan perusahaan dan perubahan status menjadi perusahaan publik, keluarga pendiri tidak lagi terlibat langsung dalam pengelolaan aktivitas operasional dan digantikan oleh tenaga profesional. Ini menyebabkan perubahan drastis pada sistem pengendalian manajemen khususnya *Budgeting*. Strategi jangka panjang dituangkan menjadi target tahunan dalam budget. Setiap aktivitas dan penanggung jawab bagian tertentu, memiliki sasaran kerja dan target yang harus dicapai sebagai turunannya. Evaluasi kinerja divisi/bagian, penghargaan dan hukuman menggunakan pencapaian *Budgeting* sebagai acuan. Detail *standard operating procedure* penyusunan *Budgeting* nampak pada gambar 4.

*Sales forecast* dari ketiga bagian marketing tersebut diserahkan ke bagian PPIC untuk dihitung kebutuhan material, rencana produksi, kapasitas yang diperlukan, dan perencanaan kebutuhan *raw material*, *semi finished product*, dan produk jadi untuk memenuhi *sales forecast* yang diberikan. Hasil produksi termasuk *waste* dan sisa *semi finished product* secara detail dihitung oleh bagian PPIC dan digunakan untuk perencanaan pembuangan dan penjualannya.

PPIC juga merencanakan jadwal *preventive maintenance* yang harus dilaksanakan oleh bagian produksi, sehingga pada jadwal tersebut tidak ada aktivitas produksi yang dilakukan. Hasil perhitungan PPIC berupa produk jadi yang dihasilkan, jadwal produksi, kebutuhan material, dan jumlah stok yang harus ditampung untuk seluruh material kebutuhan produksi dan produk jadinya. Saat penyusunan *Budgeting*, bagian PPIC berkoordinasi dengan bagian produksi untuk menentukan kapasitas produksi, perencanaan hasil, perencanaan *waste* dan segala aktivitas lainnya. PPIC juga berkoordinasi dengan bagian R&D untuk merencanakan produk baru yang akan dibuat termasuk rencana *production trial* yang akan menggunakan kapasitas produksi yang tersedia. Standar penggunaan material, hasil produk, dan *waste* juga dikoordinasikan saat penyusunan *Budgeting*.



**Gambar 4. Standard Operating Procedure for Budgeting Preparation**

Selanjutnya, penyusunan *Budgeting* dikordinasikan oleh bagian F&A sesuai dengan SOP yang ada. Angka yang digunakan dalam *Budgeting* mengacu pada prediksi dan asumsi tentang penjualan, pembelian material, aktivitas produksi, pendapatan dan pengeluaran perusahaan, inflasi, nilai tukar mata uang, pajak, dan tingkat suku bunga. Dokumen acuan untuk penyusunan *Budgeting* yang dikirimkan dari F&A kantor pusat Jakarta menunjukkan berbagai asumsi dalam *Budgeting*. *Sales forecast* dari ketiga bagian marketing menunjukkan target dan prediksi penjualan periode berikutnya. Selama pengambilan data dilakukan dalam dua periode *Budgeting* cara kerja dan aktivitas yang dilakukan selama penyusunan *Budgeting* menunjukkan konsistensi dalam pelaksanaannya. Data dari SAP System menunjukkan verifikasi yang konsisten dengan pernyataan responden dan dokumen lainnya.

Keterlibatan masing-masing bagian dalam *Budgeting* dan tindakan yang diambil jika terjadi penyimpangan diungkapkan oleh Pak W (staf penyusunan *Budgeting* dan analisis laporan periodik untuk memonitor kinerja) yang menyatakan bahwa semua biaya ditampung dalam *cost center* yang dibagi menjadi *indirect cost center* dan *direct cost center*. *Direct cost center* merupakan bagian yang menjalankan aktivitas produksi dan menerima alokasi biaya dari *indirect cost center* di luar bagian produksi agar semua biaya dapat diperhitungkan dalam *CoGS* yang dihitung berdasarkan *activity based costing* (ABC). Hasil perhitungan ABC menghasilkan *rate* atau tarif produksi yang dinyatakan dalam rupiah per jam untuk masing-masing aktivitas dalam *direct cost center*.

Pembagian tanggung jawab antara divisi manufaktur, sales dan *marketing branded* serta *trading* dijabarkan lebih lanjut oleh Pak W:

*“Pada prinsipnya divisi manufaktur hanya berfungsi sebagai tukang jahit. Pemilik jahitannya ada dua divisi, sales and marketing branded division serta divisi trading. Bahan baku asalnya dari mereka dan produk termasuk waste-nya juga hak milik mereka. Budgeting juga disusun atas dasar kebijakan itu.... Manufaktur cuma tanggung jawab produksi dengan biaya paling murah dan hasil paling baik. Standard produksi sesuai dengan Bill of Material dan aktual nampak di laporan produksi. Selisihnya masuk ke variance, jika lebih tinggi dari standard mesti ada penjelasan khusus untuk tiap-tiap kejadian. Penjelasan akan digunakan untuk perbaikan kinerja di periode berikutnya dan dicegah agar tidak terulang lagi.” (Pak W).*

*Budgeting* dibuat berdasarkan standar dan secara periodik kinerja serta hasil implementasinya dianalisis untuk melihat penyimpangan yang terjadi. Upaya perbaikan terhadap penyimpangan yang terjadi dilakukan untuk mencegah kegagalan implementasi *Budgeting*. Dari hasil observasi ditemukan bahwa penyusunan laporan seringkali menimbulkan persepsi yang berbeda terutama dari penjelasan yang diberikan. Sebagai contoh adanya jam kerja aktual produksi di atas target. Penjelasan diberikan karena kualitas bahan baku di bawah standar dan waste produksi di atas standar. Berbagai persepsi muncul soal kualitas bahan baku, mulai dari kesalahan *handling*, kesalahan pengujian kualitas, cara produksinya yang tidak benar, adanya peralatan yang rusak, dan sebagainya. Berbagai persepsi baru dapat disatukan setelah adanya pertemuan koordinasi yang membahas detail kejadian tersebut. Analisis berdasarkan dokumen yang ada menunjukkan bahwa tidak adanya stok bahan baku yang sesuai dengan standar, namun produksi tetap harus dijalankan. Keputusan tersebut berdasarkan memo dari bagian *sales and marketing* karena dikejar target penjualan dan pengiriman produk. Bagian trading tidak dapat memasok bahan baku sesuai kualitas karena memang stok bahan baku yang baik di pasaran sedang tidak ada. Hal ini dapat disebabkan kondisi perkebunan kelapa sawit yang sedang banjir dan hujan.

Produksi dengan bahan baku di bawah standar akan menimbulkan waste yang lebih tinggi dan butuh waktu yang lebih lama untuk menjaga kualitas produk. Hal ini menimbulkan biaya produksi yang jauh di atas standar. Saat evaluasi dilakukan, biaya yang jauh lebih tinggi tersebut menjadi pertanyaan. Jawaban dokumen tertulis dapat menghindari munculnya informasi yang asimetris. Ibu H, selaku penanggung jawab bagian produksi menyatakan bahwa seringkali informasi yang tidak tepat justru menimbulkan persepsi yang salah. Implementasi budget dianggap menyimpang bahkan gagal hanya karena kesalahan pembacaan data dan analisis.

Implementasi *Budgeting* yang belum sepenuhnya memperhitungkan aspek non finansial dapat menghasilkan target yang tidak mungkin dicapai. Beberapa kasus menunjukkan bahwa ada kepentingan lebih besar yang harus dipenuhi dengan mengorbankan aspek finansial jangka pendek. Sebagaimana dinyatakan Ibu H:

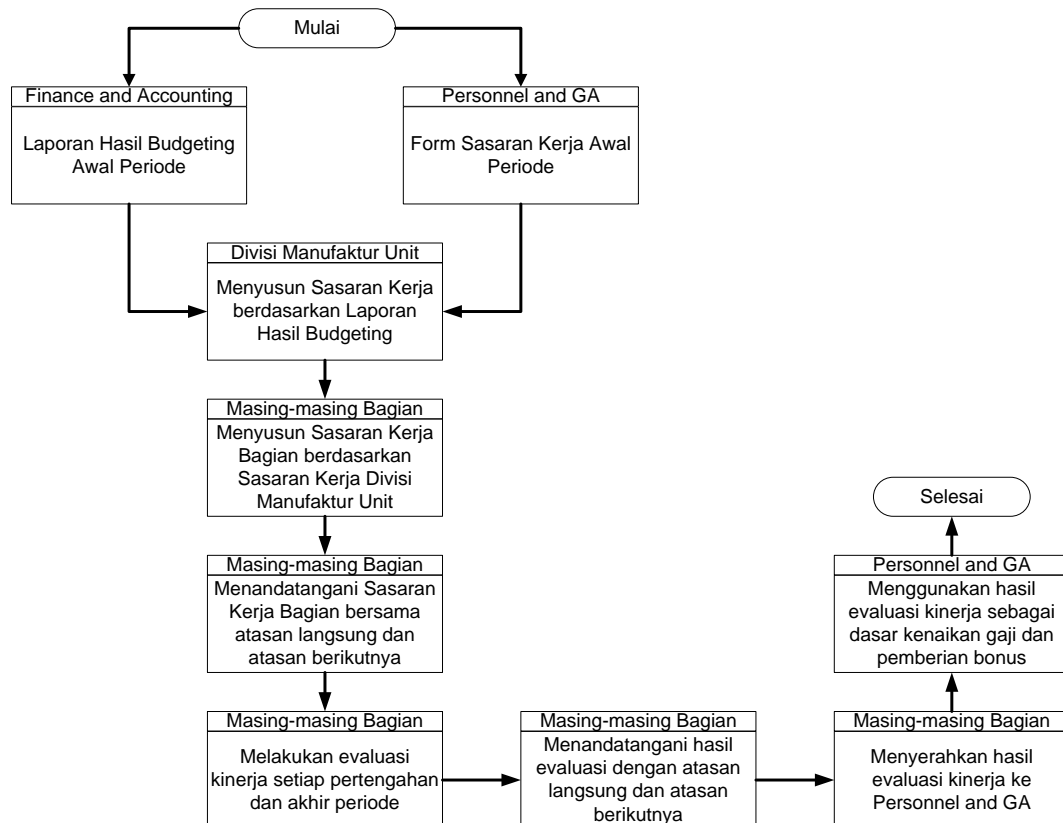
*“Standard benchmarking dipatok angka 94 % yield, loss 1,2 % dan working hour 24 jam untuk 500 Ton, standard CPO dengan FFA 3,5 %. Tapi sekarang ini CPO yang datang dan stok yang ada FFA > 5,5 % jauh lebih jelek dari standar. Kalau perlu jadi produk dengan yield 93 %, loss 2 % dan working hour 24 untuk 450 Ton maka perhitungan performance jadi jelek. Biaya produksi di atas standard. Padahal ada instruksi untuk tetap jalan dengan kondisi demikian .... Mestinya ada penjelasan khusus sama kebijakan agar performance orang plant (bagian produksi) tidak dianggap jelek-jelek amat. Nanti tiap kali malah dianggap kita ini main-main pas kerja. Keterbatasan kualitas bahan baku jangan jadi beban pabrik.” (Ibu H).*

Keputusan untuk tetap produksi dengan bahan baku di bawah standar namun kualitas produk yang sama memerlukan biaya tambahan. Kepentingan besarnya adalah memenuhi target

penjualan dan waktu pengiriman produk ke konsumen agar tidak menimbulkan gejolak harga atau penurunan kepercayaan. Aspek finansial yang harus dikorbankan adalah biaya produksi yang lebih tinggi.

### 3.2. Penggunaan *Budgeting* dalam Evaluasi Kinerja

*Budgeting* digunakan dalam evaluasi kinerja dan berkaitan langsung dengan kenaikan gaji serta pemberian bonus pada periode berikutnya. Keberhasilan implementasi *Budgeting* dievaluasi setiap bulan untuk mengetahui faktor penyebabnya dan mengantisipasi untuk perbaikan pada bulan berikutnya. Evaluasi terhadap sasaran kerja masing-masing bagian dilakukan dua kali tiap periode.



**Gambar 5. Penggunaan *Budgeting* dalam Evaluasi Kinerja**

Divisi manufaktur bertanggung jawab untuk menekan biaya serta pengeluaran seminimal mungkin dengan kualitas produk sebaik mungkin. Evaluasi kinerja untuk divisi manufaktur didasarkan pada pencapaian target efisiensi biaya. Kualitas produk juga menjadi parameter yang harus dipenuhi dalam evaluasi kinerja tersebut. Secara umum urutan proses penggunaan *Budgeting* dalam evaluasi kinerja ada pada Gambar 5. Jika terjadi perbedaan pandangan antara bagian yang bersangkutan dengan atasan langsungnya, maka jawaban sebenarnya yang terdokumentasi menjadi sarana penyelesaian konflik internal tersebut. *Budgeting* manufaktur yang diterapkan di Refinery Surabaya pada akhirnya digunakan sebagai target dalam sasaran kerja dari masing-masing bagian. Saat penyusunan dan implementasi *Budgeting*, semua karyawan yang terkait langsung dengan pencapaian target dilibatkan secara aktif.

Parameter evaluasi kinerja kritis yang berpotensi menyebabkan konflik dapat dilihat pada Tabel 3. Sasaran kerja untuk bagian *purchasing*, *F&A*, *processing*, *packing*, dan *engineering* sama dengan angka yang tercantum dalam budget.

**Tabel 3. Parameter Kritis dalam Evaluasi Kinerja**

Budget dibanding Aktual 2006	Budget	Aktual	Penanggung Jawab		
Harga Bahan Bakar	Gas Alam Rp 1.200 per m <sup>3</sup>	Solar Industri Rp 5.200 per l	<i>Purchasing</i>		
Biaya Produksi	( Rp / Jam )	( Rp / Jam )	Penanggung Jawab		
Bagian Processing Refinery Section	542.576,00	2.315.164,00	<i>Finc. &amp; Acct.</i>		
Bagian Processing Fractionation Section	33.568,00	145.463,00	<i>Finc. &amp; Acct.</i>		
Bagian Processing BCR Section	147.643,00	639.785,00	<i>Finc. &amp; Acct.</i>		
Bagian Packing Margarine Section	537.543,00	2.329.354,00	<i>Finc. &amp; Acct.</i>		
Bagian Packing Filling Section	31.196,00	135.182,00	<i>Finc. &amp; Acct.</i>		
Kapasitas dan Efisiensi Produksi	Budget	Aktual	Penanggung Jawab		
Bahan Baku yang Diproses	445.000 Ton	340.000 Ton	<i>Processing</i>		
Produk yang Dihasilkan	422.750 Ton	323.000 Ton	<i>Packing</i>		
	Kapasitas	Efisiensi	Kapasitas	Efisiensi	
Bagian Processing Refinery Section	100%	90 %	95.30 %	86.90 %	<i>Processing</i>
Bagian Processing Fractionation Section	100 %	90 %	80.40 %	89.50 %	<i>Processing</i>
Bagian Processing BCR Section	60 %	90 %	46,30 %	100 %	<i>Processing</i>
Bagian Packing Margarine Section	80 %	90 %	52.70 %	88.40 %	<i>Packing</i>
Bagian Packing Filling Section	80 %	90 %	39.20 %	100 %	<i>Packing</i>
Total Stop Produksi per Tahun		25 Hari		40 Hari	<i>Engineering</i>
Penggunaan Utilitas	Budget	Aktual	Penanggung Jawab		
Steam	35 Kg / Ton	43 Kg / Ton	<i>Engineering</i>		
Listrik	14 Kwh / Ton	20 Kwh / Ton	<i>Engineering</i>		

Berdasarkan data di atas, nampak bahwa aktual pencapaian sasaran kerja berada di bawah target. Ada saling ketergantungan antar bagian di mana kegagalan pencapaian budget yang satu akan berdampak pada kegagalan bagian lainnya.

### 3.3. Dinamika Lingkungan, *Budgeting* dan Evaluasi Kinerja

Penyusunan *Budgeting* menggunakan asumsi dan prediksi berdasarkan data aktual periode sebelumnya. Tabel 4 menunjukkan data budget dan aktual selama 6 (enam) tahun terakhir pada divisi manufaktur. Kinerja sebelum tahun 2005 tidak ada hal istimewa yang membuat kinerja menjadi buruk. Perbedaan yang terjadi nampak secara kontras antara kinerja tahun 2005 dengan tahun 2006, di mana faktor dominan yang mempengaruhi adalah adanya dinamika lingkungan bisnis yang berbeda dengan asumsi yang digunakan pada *Budgeting*.

#### 3.3.1. Pengaruh dinamika lingkungan bisnis terhadap *Budgeting* dan evaluasi kinerja tahun 2005

Kinerja perusahaan tahun 2005 sesuai dengan *Budgeting* yang disusun tahun 2004 dan diterapkan tahun 2005. Hingga kuartal ketiga tahun 2005 pencapaian kinerja perusahaan sangat baik, bahkan berada di atas target. Perusahaan terus menunjukkan kinerja yang baik hingga bulan Agustus 2005.

**Tabel 4 Perbandingan Budget dan Aktual Tahun 2001 Hingga 2006**

Budget dibanding Aktual	2001		2002		2003	
	Budget	Aktual	Budget	Aktual	Budget	Aktual
Efisiensi Produksi	90,00 %	92,14 %	90,00 %	92,02 %	90,00 %	91,82 %
<b>Biaya Produksi</b>	<b>( Rp / Jam )</b>	<b>( Rp / Jam )</b>	<b>( Rp / Jam )</b>	<b>( Rp / Jam )</b>	<b>( Rp / Jam )</b>	<b>( Rp / Jam )</b>
Bagian Processing Refinery Section	1.303.056,00	1.368.209,00	1.414.827,00	1.315.789,00	1.554.755,00	1.523.660,00
Bagian Processing Fractionation Section	81.872,00	85.965,00	88.894,00	82.672,00	97.686,00	95.732,00
Bagian Processing BCR Section	360.094,00	378.098,00	390.981,00	363.612,00	429.650,00	421.057,00
Bagian Packing Margarine Section	1.311.043,00	1.376.595,00	1.423.499,00	1.323.854,00	1.564.285,00	1.532.999,00
Bagian Packing Filling Section	76.085,00	79.889,00	82.612,00	76.829,00	90.782,00	88.966,00
Budget dibanding Aktual	2004		2005		2006	
	Budget	Aktual	Budget	Aktual	Budget	Aktual
Efisiensi Produksi	90,00 %	91,44 %	90,00 %	90,21 %	90,00 %	86,90 %
<b>Biaya Produksi</b>	<b>( Rp / Jam )</b>	<b>( Rp / Jam )</b>	<b>( Rp / Jam )</b>	<b>( Rp / Jam )</b>	<b>( Rp / Jam )</b>	<b>( Rp / Jam )</b>
Bagian Processing Refinery Section	1.787.075,00	1.894.300,00	1.921.586,00	1.979.234,00	542.576,00	2.315.164,00
Bagian Processing Fractionation Section	112.283,00	119.020,00	120.734,00	124.356,00	33.568,00	145.463,00
Bagian Processing BCR Section	493.850,00	523.481,00	531.022,00	546.952,00	147.643,00	639.785,00
Bagian Packing Margarine Section	1.798.028,00	1.905.910,00	1.933.364,00	1.991.365,00	537.543,00	2.329.354,00
Bagian Packing Filling Section	104.347,00	110.608,00	112.201,00	115.567,00	31.196,00	135.182,00

Dinamika lingkungan bisnis yang berpengaruh besar terhadap semua industri terjadi saat harga bahan bakar industri tidak lagi disubsidi oleh pemerintah. Secara mendadak kebijakan penghapusan subsidi bahan bakar industri diberlakukan, sehingga harga BBM industri mengikuti harga pasar secara *floating*. Pertamina selaku distributor tunggal BBM industri di Indonesia memberlakukan harga *floating* berdasarkan harga *floating* internasional MOP Singapore + 15 %. Lebih parahnya pasokan BBM industri tidak mampu didistribusikan dengan lancar sehingga menjadi langka di pasaran. Pasokan gas alam sebagai bahan bakar alternatif juga mengalami banyak kendala.

PT. X mulai merasakan pengaruh tersebut sekitar bulan September 2005, namun pengaruh terbesar adalah sekitar bulan November 2005 di mana harga BBM industri makin tinggi dan pasokan makin langka. Sebaliknya kinerja yang baik hingga Agustus 2005 masih mampu menjaga kinerja rata-rata di atas *Budgeting* hingga akhir 2005. Saat evaluasi kinerja dilakukan pada akhir tahun 2005, perusahaan masih memiliki kinerja di atas *Budgeting* dan dianggap suatu keberhasilan yang baik karena mampu menjaga kinerja di masa krisis.

*“Harga bahan bakar industri sudah dilepas pemerintah mengikuti harga pasar, fluktuasi harga terjadi karena pergerakan harga di pasar internasional. Keterlambatan pasokan terjadi karena pemerintah tidak mampu membayar subsidi bahan bakar di luar industri sehingga pengiriman ditahan oleh supplier luar negeri. Pasokan gas alam dalam negeri masih terbatas dan sedang diupayakan untuk pembenahannya dalam waktu dekat. Sumur gas baru segera beroperasi .... Perusahaan belum mengalami masalah karena tertolong oleh kinerja awal tahun yang baik. Selain itu daya beli masyarakat masih cukup kuat karena kenaikan harga barang masih terjangkau. Masa krisis akan mencapai puncak saat*

*pemerintah menaikkan harga BBM untuk masyarakat umum karena pengurangan subsidi... Jika kenaikan harga sudah di atas daya beli, penjualan barang perusahaan akan mulai tersendat.”(Pak L).*

*“Perusahaan masih tertolong karena performance awal tahun sampai bulan Agustus jauh di atas Budgeting. Bulan September dan Oktober masih impas itu terjadi karena harga solar yang tinggi. Performance sampai akhir tahun rata-rata masih di atas budget karena tertolong oleh kontrak pembelian bahan baku dan material packaging sehingga dapat harga yang sama seperti awal tahun .... Penjualan masih bagus karena orang-orang masih bisa beli. Penjualan ke industri apalagi, bagus sekali lho. Semoga tahun depan (tahun 2006) harga solar sudah dapat diatasi karena kitorang pe (kita: dialek Manado) mo ganti tu alat solar semuanya jadi gas, biar gak (tidak) mahal.”(Ibu E).*

Rasa optimis atas kinerja tahun 2005 menjadi bekal saat penyusunan *Budgeting* 2006. Prediksi peningkatan angka penjualan tahun 2006 secara langsung diberikan oleh *sales and marketing*. Semuanya pihak masih optimis dengan stabilitas ekonomi tahun 2006. Optimisme tersebut membuat penetapan target dalam *Budgeting* 2006 diperketat.

### **3.3.2. Pengaruh Dinamika Lingkungan Bisnis terhadap *Budgeting* dan Evaluasi Kinerja Tahun 2006**

Tahun 2006 merupakan tahun yang penuh tantangan bagi perusahaan. Dinamika lingkungan bisnis yang terjadi mempengaruhi faktor dominan yang digunakan dalam *Budgeting* dan berada di luar kendali pengambil keputusan dan pelaksana dalam perusahaan. Terjadi kegagalan mutlak dalam implementasi *Budgeting* selama tahun 2006. sehingga menimbulkan konflik internal yang cukup tajam dan mengurangi kepercayaan terhadap pimpinan perusahaan.

Pengaruh dinamika industri minyak global yang berpengaruh adalah kenaikan harga minyak bumi di pasar internasional hingga lebih dari US\$60 tahun 2005. Kenaikan tersebut mengakibatkan kenaikan harga bahan bakar industri di Indonesia karena pemerintah kekurangan dana untuk melanjutkan subsidi. Dampaknya, biaya produksi juga meningkat dan berimbas pada harga jual produk.

Penyusunan *Budgeting* tahun 2006 yang dilakukan pada semester kedua tahun 2005 menggunakan asumsi penggunaan gas alam sebagai bahan bakar alternatif pengganti solar industri. Saat *Budgeting* dilakukan, telah diperhitungkan bahwa semua bahan bakar akan dialihkan ke gas alam karena Perusahaan Gas Negara selaku pemasok telah menjamin tersedianya suplai gas alam. Kondisi krisis pasokan gas alam makin diperparah dengan tersendatnya pasokan solar industri. Pertamina tidak dapat menyalurkan stok solar industri sesuai dengan kebutuhan. Bahan bakar alternatif lainnya juga tidak berhasil diperoleh. Kendala tersebut baru dapat diatasi sekitar bulan November 2006.

Kondisi tersebut berpengaruh terhadap pencapaian budget 2006. Ditetapkan dalam budget 2006 bahwa bahan bakar dalam aktivitas produksi menggunakan gas alam dengan harga Rp 1.200,00 per M<sup>3</sup>. Sulitnya pasokan gas alam selama tahun 2006 membuat perusahaan harus menggunakan solar industri dengan harga Rp 5.200,00 per liter. Bahan bakar pengganti gas alam dan solar industri yang lebih murah seperti IDO dan residu juga tidak tersedia di pasaran. Akibatnya, bagian produksi beberapa kali harus menghentikan aktivitasnya karena kelangkaan energi.

Selain itu, PLN juga memberlakukan beban tarif puncak bagi pemakaian listrik perusahaan. Tarif listrik industri juga mengalami peningkatan dibandingkan budget 2006 dari Rp 439 per kwh menjadi Rp 615 per kwh. Perubahan tersebut lebih tinggi dibandingkan asumsi tarif listrik industri yang digunakan untuk perhitungan biaya produksi dalam budget 2006. Bahan bakar dan listrik memiliki porsi sekitar 55 % dari total biaya produksi sehingga target biaya

produksi tidak dapat terpenuhi. Perbandingan biaya produksi antara budget dan aktual secara detail dapat dilihat pada Tabel 5.

**Tabel 5. Perbandingan Biaya Produksi dengan Gas Alam dan Solar Industri**

Budget Vs Aktual 2006	Budget	Aktual	Kenaikan
Harga Gas Alam : Solar Industri	Gas Alam ( Rp / m <sup>3</sup> )	Solar Industri ( Rp / Liter )	Kenaikan Persentase
	1.200,00	5.200,00	333,33 %
Tarif Listrik Normal : Beban Puncak	Budget ( Rp / kwh )	Aktual ( Rp / kwh )	Kenaikan Persentase
	436,00	615,00	41,01 %
Biaya di Bagian Produksi	Budget ( Rp / Jam )	Aktual ( Rp / Jam )	Kenaikan Persentase
Bagian <i>Processing Refinery Section</i>	542.576,00	2.315.164,00	326,70 %
Bagian <i>Processing Fractionation Section</i>	33.568,00	145.463,00	333,34 %
Bagian <i>Processing BCR Section</i>	147.643,00	639.785,00	333,33 %
Bagian <i>Packing Margarine Section</i>	537.543,00	2.329.354,00	333,33 %
Bagian <i>Packing Filling Section</i>	31.196,00	135.182,00	333,33 %

Kondisi aktual pada tahun 2006 pasokan gas alam sebagai bahan bakar alternatif ternyata terhambat. Pemerintah dan PN Gas tidak mampu menjamin pasokan gas alam karena masalah di eksplorasi dan produksi di salah satu sumur gas alamnya. Kondisi tersebut berlangsung hingga kuartal ketiga tahun 2006, sehingga perusahaan tidak mendapatkan gas alam sesuai dengan kebutuhan. Kondisi eksternal menunjukkan bahwa seluruh industri terpukul dengan kondisi tersebut bahkan mengakibatkan beberapa industri menghentikan aktivitasnya.

Detail kondisi dan suasana saat di perusahaan saat itu akan dijabarkan dalam hasil wawancara, perbincangan, dan observasi. Data dari sebagian besar responden menyatakan hal yang mirip. Sebagai contoh adalah apa yang diungkapkan Pak L:

*“Harga bahan bakar industri tetap tinggi tahun 2006, tambahan lagi harga bahan bakar untuk masyarakat umum juga naik tajam. Akibatnya daya beli menurun... Upaya pemerintah mengatasi krisis pasokan gas alam juga masih belum jelas. Penjatahan gas alam untuk industri masih dilakukan, kalau pakai lebih dari jatah bakal kena denda. Proyek sumur gas alam baru tidak jelas sampai kapan .... Harga listrik untuk industri juga ada tarif khusus jika lewat dari beban puncak... Konsumsi bahan bakar tahun ini juga lebih banyak dari tahun lalu karena banyak tracing steam yang bocor dan peralatan yang tidak efisien pemakaian energinya. Akhir tahun ini perusahaan bakal rugi banyak. Kondisi ini akan terus sama sampai tahun depan (tahun 2007).”*

Departemen *purchasing* yang bertanggung jawab terhadap pengadaan bahan bakar telah mengadakan negosiasi dengan PN Gas selaku pemasok gas alam untuk menambah kuota pemakaian dan adanya jaminan ketersediaan pasokan. Upaya ini kurang efektif karena akar masalahnya terletak pada kapasitas pasokan yang dimiliki PN Gas.

Melonjaknya harga untuk sebagian besar barang dan jasa secara drastis menyebabkan daya beli masyarakat menurun. Penurunan penjualan di bawah target menyebabkan kapasitas produksi juga dibawah target. Menurunnya daya beli masyarakat juga menyebabkan pergerakan produk menjadi sangat lambat sehingga melewati masa kadaluwarsa atau mengalami kerusakan kemasan akibat terlalu sering dipindah dari satu distributor ke distributor yang lain.

Produk kadaluwarsa dan kemasan yang rusak tersebut harus *directour* ke manufaktur untuk dimusnahkan. Pada tahun 2005 *retour* produk kadaluwarsa hampir tidak pernah terjadi. Data mengenai penurunan daya beli masyarakat selain dari data *retour* produk akibat tanggal



kadaluwarsa terlampaui juga dapat dilihat dari penurunan aktual produksi dari budget 2006 karena penurunan penjualan.

**Tabel 6.Data Produksi dan Market Share**

Aktivitas Produksi	Budget	Aktual	Selisih
Bahan Baku yang Diproses	445.000 Ton	340.000 Ton	23,60 %
Produk yang Dihasilkan	422.750 Ton	323.000 Ton	23,60 %
Market Share (%)	2004	2005	2006
X	30	35	35
Y	35	30	25
Z	20	20	30
Lainnya	15	15	10

Tabel 6 menunjukkan bahwa terjadi penurunan bahan baku yang diproses dan produk jadi. Data *market share* tidak menunjukkan adanya penurunan daya saing perusahaan dibandingkan kompetitornya. Ini menunjukkan bahwa dalam kondisi negara berkembang seperti Indonesia, pemenuhan kebutuhan pokok menjadi masalah paling utama dari mayoritas penduduk sehingga faktor ekonomi merupakan hal yang paling sensitif dan secara langsung mempengaruhi standar hidup orang banyak. Bagi perusahaan yang menyediakan kebutuhan pokok untuk *end buyer*, mau tidak mau faktor tersebut amat sensitif terhadap keberlangsungan hidupnya dalam jangka panjang.

Seiring dengan menurunnya daya beli masyarakat, terjadi peningkatan angka kriminalitas yang cukup tinggi. Jika sebelumnya tidak pernah terjadi kasus pencurian terhadap pasokan bahan baku dan pengiriman produk jadi ke konsumen, hal sebaliknya terjadi selama tahun 2006. Kapal yang mengangkut bahan baku produksi sering dibajak di tengah laut untuk diambil muatannya. Beberapa di antaranya bekerja sama dengan awak kapal.

Pak N mengungkapkan bahwa selama tahun 2006 telah terjadi lebih dari 250 kasus pencurian bahan baku yang menyebabkan keterlambatan pengiriman dan berkurangnya jumlah bahan baku yang seharusnya diterima. Kasus tersebut belum pernah terjadi di masa lalu karena umumnya pencurian dilakukan untuk beras, gula, rokok, dan barang elektronik. Menurutnya, saat ini para pencuri tidak lagi peduli terhadap jenis muatan yang diangkut. Barang apapun akan diambil sedangkan awak kapal beserta kapal pengangkutnya ditinggalkan di lokasi terpencil setelah dikuras muatannya.

Seringnya pencurian bahan baku menyebabkan keterlambatan pasokan yang berdampak pada penurunan kapasitas produksi. Belum lagi dampak keterlambatan pengiriman produk menyebabkan perusahaan harus membayar denda karena melanggar kontrak dengan pembeli. Ini meliputi konsumen luar negeri sesuai perjanjian ekspor, konsumen industri sebagai bahan baku bagi industri tersebut, dan konsumen *modern retail* seperti *hypermarket*, supermarket, toserba, dan distributor yang memiliki jaringan *outlet* pemasaran besar di Indonesia. Keseluruhan denda yang harus dibayar melebihi Rp 15 milyar.

Pak D menyatakan bahwa selama tahun 2006 telah terjadi lebih dari 120 kasus pencurian besar-besaran terhadap produk jadi selama pengiriman. Pencurian juga sering terjadi pada pengiriman dengan jalur luar kota seperti pembajakan truk tangki, trailer pengangkut kontainer ekspor, hingga truk bak terbuka. Meningkatnya kasus pencurian tersebut berdampak pada kegagalan bagian logistik untuk memenuhi target penerimaan dan pengiriman. Adanya denda yang harus dibayar menyebabkan peningkatan biaya pengiriman dan biaya penyelesaian kasus tersebut dengan aparat keamanan yang harus ditanggung oleh bagian logistik.

Tingginya harga produksi dan transportasi membuat sebagian besar produsen *spare part* dan suku cadang mesin atau peralatan produksi membatasi produksinya. Sebagian lagi membatasi stok yang dimiliki hingga seminimal mungkin. Harga jual *spare part* juga mengalami

peningkatan tajam, terutama yang harus didatangkan dari luar negeri. Tingginya harga menyebabkan tidak mungkin semua kebutuhan *spare parts* dibeli sekaligus dalam satu periode.

Adanya penerapan sistem pengendalian internal perusahaan yang mewajibkan adanya penawaran pembanding untuk segala jenis pembelian justru menghambat proses pembelian itu sendiri. Sebagian besar pemasok sudah tidak bersedia membuat penawaran karena hanya digunakan sebagai pembanding. Hal ini turut memperlambat proses pembelian yang dilakukan.

Keterlambatan penyediaan suku cadang kritis bagi mesin dan peralatan menyebabkan beberapa peralatan utama mengalami kerusakan tanpa dapat diperbaiki karena harus menunggu kedatangan suku cadang pengganti. Selain itu, mesin dan peralatan produksi yang masih dapat beroperasi juga mengalami penurunan efisiensi. Ini menyebabkan target produksi tidak dapat dicapai. Data mengenai kerusakan mesin dan tidak tersedianya stok *spare part* dapat dilihat pada Tabel 7.

**Tabel 7. Jam Produksi yang Hilang**

Stop Produksi	2005	2006	YTD Juli 2007
Kerusakan Mesin	358 jam	918 jam	49 jam
Stok Spare Part Mesin Habis	100 kali	280 kali	20 kali

Sebagaimana dikatakan Ibu H:

*“Tahun 2006 habis sudah. Banyak mesin rusak, spare part yang tidak datang-datang, beberapa jalur steam bocor, jadi performance amburadul. Orang Plant lagi (bagian produksi) yang salah, kena omel kiri kanan terus. Padahal ya sudah usaha sebisanya, tapi koq ya masih salah juga .... Sasaran kerja 2006 tidak ada yang tercapai, paling cuma bisa kasih alasan atau keterangan sama rencana perbaikan. Kalau disuruh cari cara buat mencapai target sudah tidak mungkin. Perbaikan kan butuh investasi, padahal budget tidak punya.” (Ibu H).*

Bagian produksi yang lain juga mengalami hal serupa. Komentar tersebut disampaikan oleh Pak U pada kesempatan perbincangan terpisah.

*“Banyak produk yang gagal proses tahun 2006. Kondisi proses jadi jelek, waste tinggi, belum lagi retur product dari sales. Mo perbaiki plant perlu spare part, sudah minta dari awal tahun soal critical material buat mesin tapi katanya tidak ada budget lah, perlu penawaran lagi lah. Ngana (kamu: dialek Manado) lihat sendiri kan, kalau perbaikan telat terus mesin dipaksa jalan jadinya ya kondisi tidak sesuai standard dan produknya jadi jelek. Kalau sudah begini mo bikin apa coba? Mungkin performance bakal jelek pas penilaian akhir tahun, tapi ya mo bilang apa. Kondisi sudah seperti ini” (Pak U).*

Bagian *processing* dan bagian *packing* merasakan berbagai kendala selama proses produksi karena kerusakan mesin dan peralatan. Sebelumnya memang tidak diperlukan stok suku cadang terlalu banyak karena proses pembelian dan kedatangan *spare part* sangat cepat. Namun kemudian para pemasok hanya akan memesan *spare part* yang diperlukan setelah ada pesanan dan uang muka dari pembeli. Dengan waktu pengiriman sekitar 3 bulan, terutama untuk *spare part* yang harus diimpor.

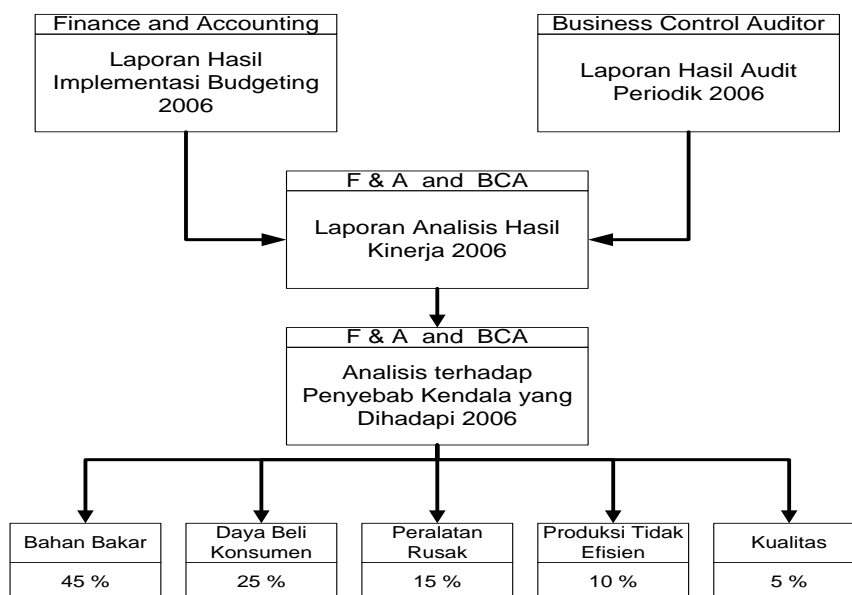
Sistem *Budgeting* yang diterapkan oleh perusahaan kurang fleksibel karena semua target yang telah ditetapkan di awal tahun tidak dapat diganti selama tahun berjalan. Revisi budget sebenarnya diperlukan agar target lebih realistis. Keterbatasan ini membuat kinerja 2006 menjadi nampak buruk. Jadi, terlihat adanya pencapaian kinerja yang kontras pada dua periode *Budgeting* yang berbeda. Perbandingan kinerja dua periode yang cukup drastis tersebut menunjukkan

pengaruh dominan dari dinamika lingkungan eksternal terhadap kinerja perusahaan. Cara kerja dan prosedur yang diterapkan oleh perusahaan sama persis, namun dinamika yang terjadi tidak dapat diatasi dengan cara yang sama.

### 3.3.3. Konflik Internal dan Upaya Penyelesaiannya

Seiring dengan kegagalan implementasi *Budgeting* 2006 yang digunakan sebagai tolok ukur evaluasi kinerja, berbagai keluhan dan pernyataan tidak puas mulai muncul. Menyadari bahwa kegagalan implementasi *Budgeting* menjadi potensi terjadinya konflik internal, maka *F&A* bersama dengan *business control auditor* berupaya mencari informasi sekaligus melakukan analisis terhadap penyebab kegagalan tersebut. Laporan hasil audit tersebut disampaikan kepada *top management* dan *general manager* selaku penanggung jawab dalam divisi manufaktur.

Hasil analisis bersama menemukan faktor-faktor dominan yang menjadi penyebab terbesar dalam kegagalan implementasi *Budgeting* (Gambar 6). Nampak bahwa faktor dominan penyebab kegagalan 70 % di antaranya merupakan akibat dinamika lingkungan eksternal yang berada di luar kendali perusahaan. Namun ada 30 % faktor penyebab kegagalan yang berasal dari kondisi internal perusahaan.



**Gambar 6. Analisis Penyebab Kegagalan Implementasi *Budgeting***

Laporan tersebut mengungkapkan hubungan yang erat antara inefisiensi produksi dan peralatan rusak. Kegagalan dalam satu bagian menimbulkan kegagalan pada bagian lain. Keterlambatan pembelian *spare part* oleh bagian *purchasing* menyebabkan keterlambatan bagian *engineering* dalam melakukan pemeliharaan sehingga peralatan menjadi rusak. Akibatnya, produksi bagian *processing* dan *packing* tidak efisien. Kondisi tersebut menimbulkan konflik internal antar bagian dalam divisi manufaktur.

Ini memunculkan juga rasa tidak puas terhadap hasil evaluasi kinerja dan pemberian penghargaan finansial maupun non finansial dan menyebabkan berkembangnya sikap apatis dan tidak percaya terhadap pimpinan perusahaan yang diwujudkan dalam bentuk penolakan terhadap berbagai kebijakan baru yang akan diterapkan perusahaan. Para pelaksana juga memiliki kekhawatiran harus menanggung konsekuensi jika terjadi kegagalan seperti tahun sebelumnya.

### 3.3.4. Konflik Kultural dalam Perusahaan

Konflik kultural merupakan friksi yang terjadi akibat perbedaan tata nilai, kepercayaan, keyakinan, dan persepsi yang dianut oleh individu atau kelompok dengan individu atau kelompok yang lain (Pennington, 2003). Selama tahun 2006, konflik kultural yang paling utama adalah perbedaan keyakinan dan persepsi dari pengambil keputusan dalam perusahaan dengan

bagian-bagian dalam divisi manufaktur unit selaku penanggung jawab pencapaian target kinerja. Pengambil keputusan memiliki persepsi bahwa bagian yang membuat laporan dapat mengendalikan semua kondisi yang tercantum dalam laporan tersebut karena sudah sesuai dengan *job description* masing-masing. Padahal tidak semua kondisi dapat dikendalikan atau merupakan wewenang dari bagian yang bersangkutan.

Persepsi para pengambil keputusan yang menuntut tanggung jawab bagian F&A dalam mengendalikan biaya produksi di bagian *processing* dan *packing* menimbulkan konflik kultural. Efisiensi bagian *processing* dan *packing* serta pemakaian bahan bakar yang lebih mahal daripada budget di kedua bagian tersebut berada di luar wewenang bagian F&A. Bagian F&A hanya mengeluarkan laporan yang berkaitan dengan implementasi *Budgeting* dan biaya produksi secara periodik. Pengambil keputusan memiliki persepsi sesuai *job description* bahwa yang melaporkan wajib bertanggung jawab atas segala tindakan perbaikan dan pengendalian yang berkaitan dengan laporan tersebut.

Persepsi para pengambil keputusan bahwa bagian *processing* dan *packing* bertanggung jawab sepenuhnya atas penurunan efisiensi produksi juga menimbulkan konflik kultural. Penurunan efisiensi produksi sebagian dipengaruhi oleh kerusakan pada peralatan produksi. Pembebanan tanggung jawab tersebut diberikan ke bagian *processing* dan *packing* yang melaporkan penurunan efisiensi produksi.

Konflik kultural antara *purchasing* dengan pengambil keputusan dalam perusahaan juga terjadi selama semester pertama tahun 2006 saat kontrak kerja sama dengan PN Gas dan Pertamina belum disepakati. Dana untuk pembelian bahan bakar dibatasi sehingga *Purchasing* tidak dapat bergerak bebas dalam memenuhi kebutuhan bahan bakar bagi perusahaan. Pengambil keputusan menganggap semua pembelian harus melalui prosedur yang transparan untuk meningkatkan akuntabilitas. Ini bertolak belakang dengan kondisi aktual yang memerlukan tambahan dana agar mendapat prioritas dalam memperoleh kuota pasokan gas alam dari perusahaan negara. Pengambil keputusan menganggap bahwa kendala pasokan gas alam menjadi tanggung jawab kinerja *purchasing* sepenuhnya.

Konflik kultural juga terjadi antara pelaksana di bagian *processing* dan *packing* dengan pengambil keputusan. Para pelaksana sering mendapat teguran karena tidak dapat memenuhi rencana produksi serta target biaya produksi karena faktor eksternal. Bagian *processing* dan *packing* berpandangan bahwa kendala yang tidak mampu ditangani oleh pelaksana akan dibantu upaya penyelesaiannya oleh pengambil keputusan. Pandangan sebaliknya dari pengambil keputusan menganggap bahwa masing-masing bagian wajib menyelesaikan sendiri masalahnya.

Dampak dari konflik kultural tersebut adalah menurunnya kepercayaan terhadap pengambil keputusan yang tercermin berbagai surat pernyataan sikap yang dikirimkan ke kantor pusat maupun melalui ungkapan verbal. Konflik kultural tidak pernah terjadi selama tahun 2005 karena tidak ada masalah kritis yang dihadapi perusahaan. Saat terjadi kegagalan pencapaian target dalam sasaran kerja di tahun 2006, baru nampak bahwa selama ini terjadi perbedaan keyakinan dan persepsi antara pengambil keputusan dan pelaksana dalam perusahaan. Konflik ini menunjukkan hilangnya legitimasi kultural terhadap proses *Budgeting* yang diterapkan dalam perusahaan. Orang menjadi mempertanyakan sebuah sistem yang sebenarnya sudah dijalankan sejak lama. Seperti fenomena gunung es, saat situasi baik-baik saja, yang nampak di permukaan hanyalah sebagian kecil dari masalah kultural yang ada. Namun dibalik itu sebetulnya ada perbedaan yang fundamental dan mengemuka saat terjadinya krisis.

### **3.3.5. Konflik Kepentingan dalam Perusahaan**

Konflik kepentingan dalam perusahaan adalah konflik antara pengambil keputusan dengan pelaksana atau karyawan dalam perusahaan. Penerapan standar evaluasi kinerja berbasis budget sebenarnya mulai intensif dilakukan tahun 2005. Standar tersebut sama untuk setiap unit kerja dan divisi. Sistem penghargaan dan hukuman juga distandarisasi sehingga dapat digunakan di

seluruh divisi dan unit kerja perusahaan. Pendapat netral tentang penilaian kinerja tersebut diungkapkan oleh Ibu G (bagian kualitas):

*“Sekarang kalau bikin sasaran kerja mesti lihat Budgeting dulu. Kalau sudah cocok baru disetujui. Memang baik untuk perencanaan biaya, apalagi kalau perlu tambahan alat yang investasinya mahal. Bisa direncanakan awal tahun, jadi biayanya bisa disiapkan .... Evaluasi kerja dengan Budgeting ada untung dan ruginya. Untung kalau targetnya gampang dicapai, sambil tutup mata sudah jalan sendiri. Tapi kalau targetnya susah, ya mungkin malah harus diterima apa adanya.” (Ibu G).*

Pembebanan tanggung jawab pengendalian biaya produksi ke bagian F&A menimbulkan konflik kepentingan karena bagian tersebut tidak memiliki wewenang untuk mengendalikan biaya produksi sepenuhnya. Bagian F&A juga tidak dilibatkan pada setiap keputusan yang berkaitan dengan aktivitas operasional di bagian *processing* dan *packing*. Adanya tuntutan terhadap bagian F&A untuk mengendalikan biaya produksi menyebabkan bagian tersebut melakukan berbagai upaya jangka pendek untuk membuat laporan yang baik. Salah satu cara adalah dengan mengemukakan berbagai informasi situasional yang menyebabkan kegagalan mencapai target. Beberapa informasi situasional tersebut terkadang dipaksakan untuk mendukung alasan kegagalan sehingga justru mengaburkan akar masalah sebenarnya. Pernyataan mengenai rasa tidak puas terhadap hasil evaluasi kinerja tahun 2006 diungkapkan oleh beberapa responden dalam wawancara dan perbincangan pada berbagai kesempatan:

*“Penilaian dari sasaran kerja mengacu pada Budgeting. Otomatis kalau pencapaian Budgeting perusahaan jelek, performance karyawan juga jadi jelek. Penilaian lebih bersifat kolektif daripada prestasi sebenarnya dari tiap-tiap karyawan. Kondisi tahun 2006 tidak begitu baik, sehingga otomatis performance semua karyawan dianggap jelek .... Penilaian dasar Budgeting ada unsur politisnya. Ngana (kamu: dialek Manado) liat (lihat) sendiri kan. Itu yang buat performace karyawan dianggap tidak memenuhi Budgeting. Lha, Budgetingnya tidak disesuaikan dengan kondisi di lapangan.” (Pak U).*

*“Namanya evaluasi ya mesti diterima apa adanya. Aku sendiri menilai anak-anak bagus sesuai dengan hasil kerja mereka. Perkara target perusahaan tidak tercapai kan tidak pengaruh dengan prestasi orang per orang. Lumayan, anak-anak masih dapat nilai baik. Tapi aku sendiri beda, mungkin sama atasan aku malah dinilai jelek. Form penilaiannya tidak ada yang baik kategorinya. Itu kan tidak fair, masak perusahaan yang gagal kita mesti ikut menanggung akibatnya meski prestasi baik .... ”(Pak K).*

Beberapa memilih untuk bersikap netral walaupun beberapa target hampir mustahil tercapai, namun beberapa merasa terpaksa untuk melaksanakannya. Bagaimanapun juga penerapan evaluasi kerja berdasarkan *Budgeting* merupakan kebijakan *top-down* yang harus dijalankan. Kondisi paling kritis terjadi saat akhir tahun antara masing-masing bagian dengan atasan langsungnya yang dianggap tidak dapat memperjuangkan kinerja anak buah. Penilaian kinerja yang buruk harus ditanggung oleh pelaksana. Rasa tidak puas bermunculan dengan berbagai cara, mulai dari penyampaian pendapat kepada atasan langsung, pengaduan ke bagian *personnel and general affairs*, membuat pernyataan sikap yang menyatakan keberatan ke *top management* di kantor pusat, hingga berbagai keluhan ke serikat pekerja. Lebih lanjut, surat resmi dari serikat pekerja yang menyatakan menolak penilaian kinerja juga dikirimkan ke kantor pusat. Saat target dapat dicapai dan profit dianggap memuaskan, maka semuanya nampak tidak ada masalah. Sebaliknya, saat terjadi kegagalan dalam pencapaian target dan profit, masing-masing bagian menjadi saling menyalahkan dan tidak peduli dengan kesulitan dan kendala

bagian lain. Kendala yang seharusnya dipecahkan bersama, justru menjadi faktor yang mempertajam konflik internal.

Dampak dari berkembangnya rasa tidak puas tersebut menurunkan motivasi kerja dan kepercayaan kepada para pengambil keputusan. Jumlah absensi meningkat 15 %, termasuk seringnya karyawan yang datang terlambat. Rasa tidak puas tersebut juga berkembang menjadi sikap antipati terhadap semua kebijakan baru. Berbagai diantaranya bahkan langsung ditolak sebelum sosialisasi dan diskusi dilakukan. Sebagaimana diungkapkan oleh Pak B:

*“Kami selaku ketua SP (serikat pekerja) sudah sering dengar dari anak-anak yang kasih komentar-komentar ekstrim soal aturan baru yang katanya mo diterapkan. Anak-anak di belakang kelihatannya sudah tidak percaya ada niat baik soal itu. Perusahaan kelihatannya mo coba-coba, kalau aturan ini jalan apa yang sudah jadi hak bakal dikurangi. Evaluasi kerja kemarin (tahun 2006) paling parah dari berapa tahun kita kerja di sini. Dulu pas beberapa kali krisis saja tidak seburuk kemarin. Sekarang koq seperti ini.” (Pak B).*

Konflik kepentingan mengenai penolakan terhadap hasil evaluasi kinerja tidak semuanya disikapi dengan ekstrim. Ada juga yang lebih lunak:

*“Kalau kerja sama orang ya sudah begini ini. Apa yang dikasih sama juragan (pimpinan) ya mesti diterima. Kalau performance dinilai jelek, terus tidak dapat kenaikan gaji normal ya sudah. Kalau mau gaji besar ya buka usaha saja sendiri .... Penilaian kinerja sih tidak separah kalau diomeli. Kalau sudah diomeli tanpa peri kemanusiaan bisa kumat penyakit. Mending tidak naik gaji daripada terus-terusan kena semprot yang mestinya tidak ikut salah.” (Ibu H).*

Dapat disimpulkan bahwa akar masalah terjadinya konflik tersebut adalah kegagalan pencapaian target. Sistem *Budgeting* tidak memperbolehkan adanya revisi selama periode berjalan meskipun dapat diprediksi bahwa budget yang telah ditetapkan tidak akan dapat tercapai selama periode tersebut dan kinerja dianggap gagal. Ini juga menunjukkan hubungan yang erat antara dinamika lingkungan bisnis dan evaluasi kinerja. Kegagalan pencapaian budget yang diturunkan menjadi sasaran kerja bagian membuat penilaian buruk terhadap kinerja bagian tersebut meskipun akar masalahnya lebih dikarenakan faktor eksternal yang *uncontrollable*. Akibatnya, evaluasi kinerja tidak selalu dapat merefleksikan kinerja bagian/individu yang dianggap adil. Ini menunjukkan kelemahan dari sistem *Budgeting* tradisional yaitu kurangnya fokus terhadap upaya yang telah dilakukan untuk memperbaiki kinerja karena penilaian hanya berdasarkan angka pencapaian.

### 3.4. Upaya Penyelesaian terhadap Konflik Internal

Pengalaman yang sangat kontras selama 2 (dua) periode implementasi *Budgeting* dan evaluasi kinerja tahun 2005 dan tahun 2006 bagi perusahaan merupakan sesuatu yang berharga. Pengalaman tersebut membuat perusahaan melakukan berbagai langkah antisipasi saat penyusunan dan implementasi *Budgeting* 2007 dilakukan. Upaya penyelesaian yang paling sering dilakukan adalah dialog antara karyawan dengan atasan langsungnya, dialog dengan bagian *personnel and GA*, atau melalui serikat pekerja dalam perusahaan. Penanganan konflik internal yang dilakukan oleh ketiga wadah tersebut cukup efektif. Beberapa kebijakan baru akhirnya diambil sebagaimana dijelaskan di bawah ini.

Revisi terhadap target dalam sasaran kerja diijinkan dengan memberikan toleransi lebih terhadap faktor-faktor eksternal yang memiliki pengaruh kuat terhadap pencapaian target. Pos-pos anggaran khusus untuk mengantisipasi gejala tersebut juga disiapkan meliputi dana taktis

untuk keperluan yang cepat, mendesak, dan tidak terprediksi. Selain itu, komunikasi antar bagian juga diperbaiki khususnya melalui forum-forum khusus untuk menampung kesulitan dan harapan masing-masing bagian dan mencari solusi yang saling menguntungkan dalam revisi tersebut.

Anggaran untuk investasi teknologi baru untuk mengurangi ketergantungan terhadap bahan bakar konvensional juga dipersiapkan. Faktor teknologi, khususnya mesin dan peralatan yang menggunakan teknologi bahan bakar alternatif memberikan pilihan terhadap upaya penyelesaian guna menghadapi krisis kinerja yang terjadi untuk mengurangi dampak negatif dari faktor-faktor lingkungan yang lainnya.

Pembagian tanggung jawab antara bagian yang membuat laporan dengan bagian yang melakukan melaksanakan perbaikan juga dilakukan agar tidak menimbulkan konflik kultural sesuai dengan tanggung jawab masing-masing bagian. Tanggung jawab yang memerlukan koordinasi antar bagian dilakukan bersama-sama dalam menangani proyek perbaikan yang ada sesuai dengan wewenang masing-masing. Diskusi dan interaksi intensif dilakukan antara para pengambil keputusan dan pelaksana dalam perusahaan untuk menyatukan persepsi masing-masing pihak.

Kerja sama tim diperluas sehingga daripada mengambil posisi berhadapan-hadapan, para pengambil keputusan memilih terlibat bersama dengan para pelaksana untuk mencapai target yang telah ditetapkan. Diskusi dan interaksi yang dilakukan lebih pada cara mencari solusi atas permasalahan yang dihadapi. Diharapkan setelah akar masalah dapat diatasi, target akan tercapai, dan konflik akan mereda. Diskusi intensif juga dilakukan sebagai antisipasi agar upaya penyelesaian yang dilakukan tidak bersifat jangka pendek atau menimbulkan dampak yang lebih buruk.

Beberapa upaya penyelesaian konflik juga melalui dialog antara karyawan dengan serikat pekerja seperti yang diungkapkan pada hasil wawancara dan perbincangan berikut ini. Sebagaimana diungkapkan pak B:

*“Kalau tiap-tiap orang (karyawan) dapat berpikir dengan akal sehat, mereka akan mencari cara untuk bikin penyelesaian dari pertentangan yang ada. Setiap perbedaan kan dapat dirundingkan bersama. Tidak perlu saling ngotot biar dituruti maunya (memaksakan kehendak), tapi cukup cara cara yang baik buat semua orang .... Kalau tidak ada beda pandangan dan hasil evaluasi kerja baik kan semua senang. Tidak bakal ada konflik yang nantinya malah bikin rugi semua orang, tidak perlu buang-buang tenaga.”*

Pernyataan pak B selaku ketua serikat pekerja memperkuat pentingnya komunikasi antar bagian dalam *Budgeting* berbasiskan niat baik dan saling keterbukaan antara wakil karyawan dengan perusahaan saat perundingan. Upaya-upaya di atas menunjukkan pilihan sikap yang diambil dalam situasi kritis saat kepercayaan terhadap atasan mulai hilang. Setiap kegagalan secara optimis dicarikan jalan keluar pada waktu dan kesempatan yang lain. Pemisahan psikologis antara atasan dan bawahan diminimalisasi sejauh mungkin. Paradigma “kita” terus dibangun menggantikan “kami” dan “mereka”. Sebagai hasilnya adalah konflik internal hampir tidak ada karena penilaian kinerja dianggap lebih *fair* dan kepercayaan terhadap atasan menjadi pulih kembali.

#### **4. Hasil dan Pembahasan**

Bagian ini menunjukkan bagaimana temuan dari studi ini dapat memperkaya pemahaman sekaligus menjadi landasan bagi pengembangan rerangka teoritis selanjutnya tentang implementasi *Budgeting* dalam konteks dunia bisnis Indonesia. Dinamika lingkungan bisnis merupakan hasil dari interaksi faktor politik, ekonomi, sosial, teknologi, kompetisi, legal, dan ekologi yang berpengaruh terhadap operasional perusahaan (Brooks dan Weatherstone, 2000).

Studi ini menemukan bahwa faktor ekonomi memiliki pengaruh paling kuat terhadap aktivitas operasional. Ini meliputi kenaikan harga bahan bakar industri yang membuat biaya produksi meningkat diluar ekspektasi dan berkurangnya daya beli masyarakat. Faktor ekonomi berimbas pada faktor sosial khususnya meningkatnya kriminalitas yang membuat perusahaan harus menanggung segala kerugian yang timbul terkait pengiriman. Bagaimanapun kerawanan sosial menimbulkan ekonomi biaya tinggi yang harus ditanggung dan menurunkan tingkat efisiensi sebuah perusahaan. Ada efek berantai yang muncul. Pada saat jaminan keamanan belum dapat diperoleh, maka sejumlah dana perlu dialokasikan oleh pelaku usaha untuk meminimalisasi efek negatifnya terhadap hubungan dengan para *stakeholders*-nya.

*Budgeting* bukanlah sebuah proses yang steril terhadap dinamika berbagai faktor eksternal. Dinamika lingkungan bisnis yang *controllable* bagi organisasi tidak memberikan dampak yang berarti terhadap implementasi *Budgeting*. Sebaliknya, dinamika yang *uncontrollable* justru akan mempengaruhi pencapaian tujuan organisasi. Dinamika lingkungan bisnis dapat diperhitungkan jika *Budgeting* memperhatikan baik aspek finansial maupun non finansial, jangka pendek maupun jangka panjang. Antisipasi terhadap dinamika lingkungan bisnis akan mempengaruhi ketat atau longgarnya target yang ditetapkan dalam *Budgeting* dan prioritas dalam alokasi dana. Semakin tinggi dinamika lingkungan yang *uncontrollable*, semakin longgar target yang diberikan, dan sebaliknya. Semakin *hostile* sebuah lingkungan bisnis, semakin besar pula prioritas alokasi dana yang harus diberikan untuk mengurangi efek negatif yang muncul, dan sebaliknya.

*Budgeting* juga dapat menjadi sumber konflik. Menurut Castellano dan Lightle (2005), salah satu pemicu konflik kultural adalah kebijakan yang ditetapkan dari pimpinan tertinggi perusahaan yang harus dijalankan tanpa memperhatikan kendala eksternal dan friksi yang terjadi. Hasil penelitian menunjukkan fakta yang memperkaya pendapat Castellano dan Lightle (2005) dan Pennington (2003). Kurangnya perhatian para pengambil keputusan terhadap kendala eksternal yang dihadapi dalam *Budgeting* dapat menimbulkan konflik kultural yang berkepanjangan, sinisme, dan pemikiran untuk mencari penyelesaian jangka pendek. Bagaimanapun, penerapan sebuah model *Budgeting* membutuhkan legitimasi kultural dari pihak-pihak yang terlibat. Ketiadaan legitimasi kultural akan menimbulkan penyikapan yang justru kontra produktif terhadap pencapaian tujuan organisasi.

Horngren *et al.* (2005), Chenhall dan Smith (2003), dan Lafferty (2007) menyatakan bahwa *Budgeting* adalah alat untuk merencanakan, mengkoordinasikan, dan mengkomunikasikan target dan harapan manajemen yang jelas dan terukur bagi setiap karyawan untuk menilai kinerja apa adanya. Namun studi ini menemukan bahwa *Budgeting* bukan sekedar alat yang netral, objektif dan apolitis. Konflik kepentingan yang ditemukan dalam penelitian ini menunjukkan adanya kompetisi dalam melindungi “kinerja” pada kelompok yang memiliki perilaku dan kepentingan yang berbeda-beda. Jadi, *Budgeting* berperan sebagai sumber legitimasi organisasional untuk menentukan apa/siapa yang *dianggap* baik, *layak* mendapatkan sumber daya lebih, serta memungkinkan dominasi satu pihak ke pihak lain atas nama pengukuran yang “objektif”. Pada saat kepentingan pihak mayoritas tidak terusik, maka *Budgeting* tidak dipermasalahkan. Namun saat kepentingan mayoritas dirugikan, maka keberadaan *Budgeting* digugat. Artinya, yang paling penting dalam *Budgeting* bukanlah angka-angka yang tercantum di dalamnya, melainkan legitimasi dari angka tersebut. *Budgeting* merupakan *media* sekaligus *hasil* dari keseimbangan kekuatan yang tercipta dalam sebuah organisasi.

Chenhall dan Smith (2003) juga menyatakan bahwa kepercayaan di antara atasan dan bawahan merupakan prasyarat keberhasilan penyusunan budget. Temuan dari studi ini justru menunjukkan bahwa *Budgeting* adalah media untuk menciptakan atau merusak kepercayaan tersebut. Kepercayaan di antara pimpinan dan pelaksana menjadi sempat hilang karena kegagalan *Budgeting* dan ini coba dibangun kembali melalui perbaikan proses penyusunan budget pada periode selanjutnya. Pemahaman mengenai jenis konflik yang muncul di masa



lampau dan upaya kolektif dalam mencari penyelesaian untuk mengantisipasi dinamika di masa depan penting dalam penyusunan budget menjadi kebutuhan urgen untuk membangun kepercayaan tersebut. Cara penyelesaian dapat bervariasi tergantung pada situasi dan kondisi setiap perusahaan. Beberapa hal yang perlu dipertimbangkan adalah kultur organisasi, ketersediaan sumber daya, karakteristik kepemimpinan, dan sensitivitas operasi perusahaan terhadap dinamika lingkungan bisnisnya.

Studi ini menemukan bahwa konflik internal dapat terjadi sepanjang periode *Budgeting*. Jika target dapat direvisi secara fleksibel dan partisipatif mengikuti dinamika lingkungan eksternal, maka penyelesaian konflik internal lebih cepat dilakukan. Sebaliknya, makin lambat revisi dilakukan, makin lambat dan meluas pula konflik internal yang timbul. Ini memperkaya pernyataan Rose (2003) bahwa kelemahan *Budgeting* adalah kurangnya perhatian terhadap informasi situasional. Jadi untuk meminimalisasi dampak negatif *Budgeting*, diperlukan respons yang cepat untuk mengakomodasi dinamika tersebut. Kecepatan merespons akan menentukan efektivitas *Budgeting* sebagai alat pengendalian manajemen.

Penelitian ini telah menunjukkan adanya saling peran yang tinggi antara dinamika lingkungan bisnis, *Budgeting* dan konflik internal. *Budgeting* bukan sekedar alat netral untuk memprediksi dan mengantisipasi dinamika tersebut dalam rangka mengurangi konflik, melainkan justru merupakan pencipta realita dan konflik itu sendiri. Kinerja organisasional bukanlah realita objektif yang *sudah ada menunggu untuk ditemukan*, melainkan tergantung dari bagaimana *Budgeting* menciptakannya melalui berbagai tolok ukur yang ada. Dinamika lingkungan merupakan hal yang tidak dapat dihindari sehingga bagaimana budget menciptakan gambaran realita yang ada untuk “keuntungan” pihak tertentu dalam organisasi akan berimplikasi terhadap konflik internal yang mengikutinya.

Implementasi *Budgeting* pada perusahaan Indonesia sangat rentan terhadap dinamika lingkungannya. Penggunaan informasi situasional, fleksibilitas budget, partisipasi semua pihak terkait dalam penyusunan budget, dan komunikasi intensif antar bagian adalah merupakan faktor-faktor kritis yang amat mempengaruhi kesuksesan implementasi *Budgeting* di Indonesia. Berbagai pengembangan teoritis tentang *Budgeting* perlu terus dilakukan agar lebih kontekstual dan relevan dengan kondisi lapangan.

Studi ini memberikan pemahaman mendalam tentang saling peran antara dinamika lingkungan eksternal, *Budgeting* dan konflik internal dalam konteks perusahaan Indonesia. Pemahaman yang diperoleh adalah bersifat kontekstual dan *grounded* sesuai realita bisnis di sebuah negara berkembang. Dengan demikian, temuan dari penelitian ini diharapkan dapat melengkapi literatur-literatur sebelumnya yang mayoritas berdasarkan konteks di negara maju.

Sekalipun demikian, studi ini juga memiliki beberapa keterbatasan yang sekaligus merupakan peluang bagi penelitian ke depan untuk ditindaklanjuti dalam rangka membangun pemahaman tentang berbagai aspek-aspek *Budgeting* dalam konteks Indonesia. Keterbatasan pertama adalah bahwa studi ini hanya mempelajari satu perusahaan pada sektor industri minyak goreng dan margarine. Gambaran yang berbeda namun saling melengkapi dapat diperoleh dengan mempelajari perusahaan/organisasi dalam sektor industri yang lain, organisasi non profit, perusahaan pemerintah, atau pabrik yang dikelola oleh militer. Studi lanjutan di atas dapat memotret lebih banyak lagi variabilitas saling peran yang muncul.

Keterbatasan yang lain adalah bahwa *Budgeting* dan konflik internal yang diteliti terbatas hanya pada tingkatan unit bisnis (divisi manufaktur). Konflik internal dan evaluasi kinerja di tingkat individu tidak diteliti lebih lanjut karena keterbatasan waktu dan kesempatan yang ada. Studi selanjutnya diharapkan dapat melihat dari perspektif yang berbeda, yaitu tingkatan individual. Evaluasi kinerja individual memiliki potensi konflik internal tersendiri dengan bentuk konflik yang mungkin berbeda sehingga layak untuk dipelajari lebih jauh.

Akhirnya, studi berikutnya juga diharapkan dapat memotret perusahaan dengan berbagai kultur yang berbeda, misalkan memiliki kultur terlalu menurut atau terlalu menentang. Hasil dari

studi tersebut dapat digunakan untuk menambah pengetahuan tentang berbagai antisipasi yang dilakukan perusahaan pada kultur-kultur yang berbeda tersebut.

## Daftar Pustaka

- Albrecht, W.S. E.K. Stice, K.F. Skousen, dan M.R. Swain, 2002, *Management Accounting*, Third ed., Cincinnati: South-Western Thomson Learning.
- Andrews, R.I. dan D. Tjosvold., 1983, Conflict Management under Different Levels of Conflict Intensity, *Journal of Occupational Behaviour*, 4/3, 223-228.
- Brooks, I. dan J. Weatherstone, 2000, *The Business Environment: Challenges and Changes*, Second ed., Harlow: Financial Times-Prentice-Hall.
- Chenhall, R.H. dan K.L. Smith, 2003, Performance Measurement and Reward Systems, Trust, and Strategic Change, *Journal of Management and Accounting Research*, 15, 117-143.
- Conger, J.A., N.M. Tichy, E.H. Schein, J.A. Champy, M.F.R.K. de Vries, dan S. Chowdhury, 2005, *Organisasi Abad 21: Suatu Hari, Semua Organisasi akan Melalui Jalan Ini*, Edisi Pertama, Jakarta: PT Indeks Kelompok Gramedia.
- Dijkstra, M.T.M, D. Van Dierendock, A. Evers, dan C.K.W. De Dreu, 2005, Conflict and Well-being at Work: The Moderating Role of Personality, *Journal of Managerial Psychology*, 20/1-2, 87-104.
- Dimitroff, R.D., L.U. Schmidt, dan T.D. Bond, 2005, Organizational Behaviour and Disaster A Study of Conflict at NASA, *Project Management Journal*, 36/2, 28-38.
- Echabe, A.E. dan E.F.Guede, 2003, Extending the Theory of Realistic Conflict to Competition in Institutional Setting: Intergroup Status and Outcome, *Journal of Social Psychology*, 143/6, 763-782.
- Efferin, S. dan T. Hopper, 2007, Management Control, Culture, and Ethnicity in A Chinese Indonesian Company, *Accounting, Organizations, and Society*, 32, 223-262.
- Efferin, S., S.H. Darmadji, Y. Tan, 2008, *Metode Penelitian Akuntansi: Mengungkap Fenomena dengan Pendekatan Kuantitatif dan Kualitatif*, Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Fisher, J.G., L.A. Maines, S.A. Pfeffer, dan G.B. Sprinkle, 2002, Using Budget for Performance Evaluation: Effects of Resource Allocation and Horizontal Information Asymetry, *The Accounting Review*, 77/4, 847-865.
- Grizzle, G.A. dan C.D. Pettijohn, 2002, Implementing Performance-Based Program *Budgeting*: A System-Dynamics Perspective, *Public Administration Review*, 62/1, 51-62.
- Hansen, S.C., D.T. Otley, dan W.A. Van der Stede, 2003, Practice Developments in *Budgeting*: An Overview and Research Perspective, *Journal of Management and Accounting Research*, 15, 95-116.
- Hayes, R.D. dan J.A. Millar, 1990, Measuring Production Efficiency in a Not-for-Profit Setting, *The Accounting Review*, 65/3, 505-519.
- Herzog, R.J., 2006, Performance *Budgeting*: Descriptive, Allegorical, Mythical, and Idealistic, *International Journal of Organization Theory and Behavior*, 9/1, 72-91.
- Horngren, C.T., W.T. Harrison, L.S., Bamber, 2005, *Accounting*, Sixth ed., Singapore: Person Prentice Hall.
- Jover, A.J.V., F.J.L. Montes, dan V.J.G. Morales, 2006, Environment-Flexibility Coalignment and Performance: An Analysis in Large versus Small Firms, *Journal of Small Business Management*, 44/3, 334-349.
- Kader, M.A. dan R. Luther, 2006, Management Accounting Practices in the British Food and Drinks Industry, *British Food Journal*, 108/5, 336-357.
- Keeley, M., 1977, Subjective Performance Evaluation and Person Role Conflict Under Conditions of Uncertainty, *Academy of Management Journal*, 20/2, 301-314.

- Lafferty, R., 2007, Measuring Business Performance through *Budgeting, Construction Accounting and Taxation*, 17/1, 44-46.
- Mason, J., 1996, *Qualitative Researching*, First ed., London: Sage Publications.
- Merchant, K.A. dan W.A. Van der Stede, 2003, *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation, and Intencives*, London: Prentice-Hall.
- Neumann. W.L., 2003, *Social Research Methods: Qualitative and Quantitative Approaches*, Fifth ed., Boston: Allyn and Bacon.
- Pennington, R.G., 2003, Change Performance to Change the Culture, *Industrial and Commercial Training*, 35/6-7, 251-255.
- Pruzan, P., 1998, From Control to Value-Based Management and Accountability, *Journal of Business Ethics*, 17/13, 1379-1394.
- Rose, J.M., 2006, Performance Evaluations Based on Financial Information: How do Managers use Situational Information, *Managerial Finance*, 30/6, 46-65.
- Schmidtlein, F.A., 1999, Assumptions Underlying Performance-Based *Budgeting, Tertiary Education and Management*, 5/2, 157-172.
- Sim, A.B., dan H.Y. Teoh., 1997, Relationship between Business Strategy, Environment and Controls: A Three Country Study, *Journal of Applied Business Research*, 13/4, 57-73.
- Strauss, A., dan J. Corbin, 1998, *Basics of Qualitative Research Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory*, First ed., Newbury Park: Sage.
- Tjosvold, D. dan M. Poon, 1998, Dealing with Scarce Resources, *Group and Organization Management*, 23/3, 237-255.